O IMPOSTO SÔBRE A RENDA

PREFACIO

"Mal aplicado, é o mais iniquo dos impostos. Por outros termos, o imposto pessoal sobre a renda é um imposto de Estado muito civilizado, no qual estejam bem desenvolvidas a educação civica dos contribuintes, a capacidade tecnica e a imparcialidade de administração fiscal."

Gaston Jeze.

A meia distancia da teoria e da pratica, este livro não alimenta a veleidade de ter empolgado todos os problemas financeiros, economicos, politicos, juridicos e morais do imposto sobre a renda. Tivesse o triplo de seu volume e ainda seria pouco, pois obras estranjeiras de cerca de mil paginas, cada, como as de Seligmann, Bocquet, Allix e Lecerclé, dedicadas exclusivamente ao assunto, dificilmente realizam uma exposição completa das questões pertinentes a esse tributo moderno e poderoso, mas complexo e de dificil manejo.

Há, aqui, apenas o desejo de pôr ao alcance do contribuinte, do estudante e, talvez, do homem do fôro, nem sempre familiarizado com assuntos financeiros, alguns subsidios possivelmente uteis.

Em nosso país, pelo menos por enquanto, não são demasiadas as obras de divulgação em torno do imposto sobre a renda. Introduzido em nosso sistema fiscal numa

época relativamente proxima, êle exige, para seu exito, que o contribuinte o acolha numa atitude de compreensão e de lealdade. Sem a colaboração franca do povo, o imposto de renda será sempre embaraçoso para o poder publico. A experiencia dos outros povos mostra que só depois de dezenas de anos consumidos no aperfeiçoamento da lei, no adestramento do pessoal administrativo e na persuasão do contribuinte, logra um país obter todos os beneficios desse valioso instrumento de receitas.

Por esse lado, procurando concorrer com pequena parcela para orientar a mentalidade do contribuinte brasileiro, desvanece-nos um pouco a pretensão de fazer obra de educação civica.

Se qualquer desses objetivos for atingido, não se perdeu de todo o papel empregado nesta brochura.

Julho de 1938.

A. B.

CAPITULO I

A ORIGEM E A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Inglaterra: Pitt, Peel, Lloyd George. — França: De 1848 á Lei Caillaux. — Alemanha: do imposto de classes á reforma de 1919. — Estados Unidos: das tentativas estaduais á Lei de 1913 e reformas posteriores. Outros países.

1 — As pesquisas historicas no campo da Ciencia das Finanças registram esboços de tributações sobre a renda desde a Idade Media.

No seculo XV, em Florença, certo tributo sobre o capital se modificou em iniludivel imposto sobre a renda, com a denominação de "catasto", que, pouco tempo depois, já com o nome de "scala", chegou a tomar carater progressivo, como os impostos modernos. O "catasto" e o "scala" tiveram duração efemera e não deixaram traços que influissem decisavemente sobre as idéas financeiras dos seculos posteriores.

A mesma sorte colheu, no seculo XVII, em França, certo imposto de capitação sugerido por Vauban e Bois-Guilbert: evolveu para as caracteristicas do imposto de renda com relativa discriminação e, afinal, extinguiu-se

sem que de sua passagem permanecesse sulco duravel no sistema tributario francês.

A penetração do imposto de renda na aparalhagem fiscal de quase todos os povos modernos, deveria realizar-se, graças á experiencia da Inglaterra, a partir dos fins do seculo XVIII e sobretudo durante o seculo XIX.

2 — Ameaçada por Bonaparte, premida pelas aperturas financeiras para o custeio da guerra, a Inglaterra, nos fins do seculo XVIII, oferecia o quadro dum país onde a iniquidade fiscal consentia aos ricos menores sacrificios em favor do tesouro publico proporcionalmente aos recursos de cada um. Após certa ebulição na opinião publica, William Pitt, em 1797, á testa do governo, solicitou do Parlamento certa modificação e majoração das "assesse taxes", nome pelo qual eram designados impostos sobre coisas e despesas de luxo, afim de atingir as classes mais prosperas. Retorquiram-lhe logo que se tratava de imposto sobre capital e sobre a renda, mas o grande estadista explicou ser uma tributação sobre a despesa geral, — "a tax upon general expenditure". A opinião á iniciativa do ministro se mostrou violenta e veemente, discursando Fox que o projeto continha "the most monstrous inequalities and the most gross injustice in every part."

Graças á tenacidade e á eloquencia de Pitt, auxiliado pelas circunstancias decorrentes do perigo de agressão externa, logrou ser votado o "Aid and Contribution Act", que é o embrião das leis inglesas de imposto de renda, ainda sob fórma rudimentar, baseada nos gastos

e haveres , como indicios da fortuna, dividindo-se os contribuintes em classes, sob um criterio progressivo.

Na primeira figuravam os que possuiam criadagem masculina, carros e cavalos, na segunda, á falta desses elementos indicativos de abastança, media-se a capacidade de pagar pelos relogios e janelas da casa, ou pela amplitude desta; e, finalmente, a terceira se baseava simplesmente na habitação.

O imposto era percebido atravez dum calculo que punha a despesa em função da renda, sendo indisfarçavel o seu carater progressivo.

Essa vitoria de Pitt lhe custou vaias e manifestações de desagrado em Londres.

Não se escoara ainda um ano, quando Pitt voltou á carga, propondo ao parlamento a tansformação do imposto sobre despesas numa tributação francamente estabelecida sobre a renda com carater geral e uniforme. Vem dai a denominação de "income tax", pela qual se designa esse imposto, até hoje, tanto na Inglaterra como nos Estados Unidos. Esse projeto se tornou lei e entrou em vigor em 1799, suscitando, como era natural, grande controversia, a par de impopularidade do estadista que o impuzera, no afan de aparelhar a defesa nacional. Com a paz de Amiens, em 1802, a lei de Pitt foi revogada, embora o seu sucessor, ao faze-lo, reconhecesse e proclamasse que a medida garantira a segurança da Inglaterra.

3 — Com o restabelecimento das hostilidades no ano imediato, Addington, que sucedera a Pitt, recorreu ao mesmo apoio financeiro, promovendo o restabeleci-

mento do imposto. Como na lei de 1803, cuja vigencia estava condicionada a praso, aparece a divisão das rendas de cada Contribuinte em categoria. Tambem se instituiu a percepção do imposto na fonte (stoppage). Como nas duas leis anteriores, estabeleciam-se isenções para os pequenos rendimentos e deduções para encargos de familia. Essas deduções proporcionais ao numero de filhos foram impressas em 1806. O imposto, com as majorações, abolição das deduções e percepções na fonte, produziu receitas fabulosas, possibilitando á Inglaterra a luta encarniçada contra a França. Após a batalha de Waterloo, apesar das tentativas do ministerio para conserva-lo, o "income tax" já desprovido da justificativa por necessidades imperiosas da guerra, foi abolido ás instancias dos interessados, que reeditavam a oposição violenta de 1798. O imposto durara até 1816.

Napoleão não foi batido por Wellington: venceu-o o imposto de renda imaginado por Pitt.

4 — Após um interregno de vinte e poucos anos, em que a Inglaterra se viu a braços com terriveis crises e *deficits* sucessivos, Robert Peel, chefiando o governo, nos primeiros anos da fase vitoriana, converteu-se ao imposto de renda, do qual se mostrara, em épocas anteriores, adversario intransigente. Ao lado das más recordações dos antigos contribuintes, o tributo abolido encontrara defensores e apologistas durante todo o periodo de seu eclipse e não foi despicienda a influencia dessas opiniões na sua restauração em 1842.

Muitos queriam erigi-lo em imposto unico e adversarios tenazes, como o celebre financista Mac-Culloch,

reconheciam a sua produtividade, que assegurou a Peel elevadas receitas, permitindo-lhe aliviar o povo dos escorchantes impostos indiretos e modificar a politica protecionista com importantes consequencias para a historia economica da Inglaterra.

O Parlamento concedera o controvertido tributo ao governo no firme proposito de suprimi-lo logo que o desafogo do tesouro o consentisse. Nos discursos de Gladstone, Disraeli e dos varios ministros que se seguiram a Peel, há sempre a promessa, talvez sincera, de corresponder a esse anseio do Parlamento.

Entretanto, o crescimento continuo das despesas publicas, as esplendidas arrecadações do imposto e a propria força do habito quebrantaram a resistencia, de modo que o "income tax" artavessou sem interrupções todo o largo periodo compreendido do restabelecimento em 1842 até os nossos dias. Por efeito dos escritos de Noble e outros, a consciencia da nação atribuia a esse imposto o papel de fator preponderante da prosperidade e poder do país.

E a figura proba de Gladstone se viu na contingencia de defender-se do libelo de dissolução politica, atirada por um historiador, pelo fato de ter acenado ao eleitorado e procurado cumprir a promessa de extinção do imposto, — o que lhe valeu, aliás, expressiva derrota nas urnas, sinal de que a opinião publica consagrara a tributação, tão impopular nos primeiros tempos.

5 — Aperfeiçoado nos seus aspectos administrativos por uma longa pratica, o "income tax" estava a exigir a sua adaptação a novos problemas sociais e a

principios de equidade. Após estudos e inqueritos minuciosos de comissões em 1905 e 1906, o chancelér do Tesouro, Asquith, em 1907, a despeito da oposição e das objeções de seu antecessor, Chamberlain, no ano precedente, obteve modificações, das quais as mais importantes visavam reprimir a fraude e introduzir o principio da discriminação, pelo qual as rendas são taxadas mais ou menos fortemente, segundo as suas fontes e o esforço empregado para auferi-las. Evidentemente, rendimentos produzidos pelo trabalho pessoal do contribuinte não deveriam sofrer tributação igual aos proventos auferidos do capital sem esforço do respectivo titular. E' o problema dos "earned and unearned income" — rendas ganhas e não ganhas — ou melhor, auferidos com ou sem esforço e trabalho do contribuinte.

Depois de muitas peripecias politicas e crises entre a Camara dos Comuns e a dos Lords, Lloyd George conseguiu implantar celebre reforma financeira e, com ela, a progressão no imposto sobre a renda, por meio dum imposto complementar, designado por "supertax" (1909-1910). O resumo da historia do "income tax" mostra a evolução desse imposto, que de simples recurso de emergencia ditado pelas necessidades da guerra se converteu em pedra angular das finanças inglesas, ou segundo as palavras do proprio Lloyd George, "in reality the centre and sheet anchor of our financial system", ao mesmo tempo em que se tornou um instrumento de reforma social, compelindo as classes mais favorecidas pela fortuna a uma contribuição maior para as despesas publicas, devido ao caracter progressivo impresso a partir de 1910.

E' certo que circunstancias especiais foram favoraveis ao exito do "income tax" na Inglaterra. Não obstante, a experiencia e o lento aperfeiçoamento do mecanismo da percepção desse imposto, naquele país, tanto quanto sua moldagem á solução de novos problemas sociais, serviram de base á imitação dos demais governos, embora alguns destes se antecipassem a aceitar várias das reformas já expostas.

6 — Os estudos e tentativas para adoção do imposto sobre a renda, pela França, se arrastam por um periodo superior a meio seculo, a partir das hesitações do ministro Garnier-Pagès logo após a revolução de 1848 e do Projeto do minisrto Goudchaux, que se demitiu, vendo-o rejeitado. Em 1871, na angustia da crise consequente á guerra com a Alemanha, os esforços para a inclusão do novo imposto no sistema tributario francês chocaram-se de encontro á resistencia obstinada de Thiers, que mudara sua opinião anteriormente favoravel e preferia demitir-se a aceita-lo. Seria longo enumerar as dezenas de projetos e propostas mais ou menos inspirados na experiencia inglesa. Merecem lembrados os de Wolowski (1871), Gambetta (1876), Dauphin (1887), este inspirado num trabalho do austriaco Koenig, Peytral (1888) Jaurès e Millerand (1894)...

Economistas e financistas como Yves Guyot, Leon Say e Leroy-Beaulieu combatiam, durante esse tempo, o imposto de renda, que entre seus defensores encontrou o advogado Cháilley, autor de um trabalho interessante (1884), embora sem grande repercussão.

De 1894 a 1899, por iniciativa de Poincaré, então

no Ministerio da Fazenda, uma comissão extra-parlamentar composta de competentes economistas, figuras das altas finanças e do funcionalismo, estudaram todos os problemas relativos ao imposto projetado e redigiram relatorio, que concluia por um projeto. Este, porém, não correspondeu á espectativa e houve quem sobre a comissão externasse o seguinte juizo:

> "Na alma desses economistas, a estatistica dessecou o entusiasmo: cumpriram sua missão em consciencia, mas sem a fé, que triunfa dos obstaculos. Gelou-os o proprio ceticismo. Filosofos reunidos em torno dum tapete verde, a quase todos faltou esse estimulante vivificador dos debates parlamentares; a identidade do interesse pessoal e do interesse geral; sabios habituados á critica universal, criticaram as suas proprias opiniões; teoricos da duvida, duvidaram de seu proprio julgamento; o desejo de circunspecção os intimidou; e imobilizou-os o mêdo da aventura. Acima de tudo lhes fez falta o que mais desprezavam: — a politica". (Gaston-Gros, *apud* Seligmann).

Continuaram os projetos, entre os quais o de Doumer (1896), já abraçando a discriminação e a progressão; e Caillaux (1899), que, mais tarde, deveria exercer papel decisivo na introdução do imposto, como ministro, pela segunda vez, no gabinete Clemenceau.

Nessa ocasião (1907), Caillaux, em memoravel ex-

posição de motivos sustentando que os doutos defendiam a conveniencia e a justiça de tributar, pelos impostos diretos, a fortuna, em logar de, pelos indiretos, esmagar a pobresa, oferecia um projeto combinando o imposto cedular discriminado com outro imposto complementar progressivo. Depois de dois anos, de agitada travessia pelos tramites parlamentares, o projeto Caillaux obteve aprovação da Camara, em 1909. Nesses dois anos, a opinião publica se dividia entre a corrente contraria ao imposto de renda, na qual prontificavam velhos financistas como Leroy Beaulieu, Stourm e Neymarck, enquanto pela adoção se batiam autores novos e já então conceituados como Jéze, Allix, Gros, Ingenbleek, ao lado de oradores como o famoso Jaurès. Restava ao projeto Caillaux vencer a resistencia do Senado, onde permaneceu de 1909 até 1914, quando, afinal, mutilado, se converteu em lei. A guerra interrompeu a execução desta, mas, afinal, em 1916 e 1917, integrados os impostos cedular e complementar, foram postos em pratica.

Da sua importancia atual basta dizer que financistas reputados escreveram que "le nouveau systeme fiscal français est un edifice, dont les colomnes sont les impots sur les categories de revenus et dont le couronnement est l'impot complementaire". (Allix e Lecerclé).

7 — E' verdade que circunstancias graves, como a queda do franco, em 1926, obrigaram Poincaré a recorrer novamente aos impostos indiretos como remedios heroicos. E Germain-Martin, ministro das finanças de 1930-36 e figura proeminente da reforma de 1934 no governo Doumergue, deveria dizer com desconsolo, re-

centemente: "L'impot, malgré son appellation *d'impot generale sur le revenu,* n'est qu'un impot de classe qui atteint une tranche restreinte d'habitants que le langage demagogique designe par le qualificatif de gros". O mesmo estadista justificou a sua reforma fiscal de 1934 na crença de que a tributação excessiva através do imposto geral complementar sobre a renda favorecia a tesaurização e de que os impostos cedulares elevadissimos, ao lado da multiplicidade de exoneração e regimes especiais, eram a causa principal da elevação dos preços franceses ("Le probleme financier" — 1930-1936", pag. 267 e 268). Daí a solução natural: abrandamento da tributação e alargamento do campo de incidencia pela supressão das isenções e reduções, ao lado do combate á evasão.

8 — Nos Estados Unidos, tambem foi relativamente recente a admissão do imposto de renda ao sistema tributario do país, muito embora a aplicação de tributações analogas surgisse esporadicamente em varias das unidades federais e mesmo se registrassem tentativas da União.

Na infancia da grande republica, alguns estados conheciam o imposto sobre as faculdades, herança do periodo colonial, o qual não chegava a constituir propriamente um imposto de renda tal como o compreendemos, hoje, á luz da Ciencia das Finanças.

A partir de 1840, varios estados, notadamente os do sul, instituiram impostos de renda incidindo sobre salarios, vencimentos, honorarios e juros, verificando-se pequena produtividade, ao passo que os estados do Norte

preferiam o imposto sobre o capital e propriedade, conhecido por "general property tax."

A Guerra de Secessão induziu aqueles estados do sul a um apelo mais energico ao imposto de renda, que não atingia, entretanto, toda especie de ganhos, nem produzia grandes arrecadações, salvo na Virginia.

Os estadistas americanos compreenderam com esses fracassos que o imposto de renda se não prestava a ser aplicado pelos governos estaduais, ocorrendo, então, a idéa de atribuí-lo á União. Esta, ailás, forçada pela guerra civil, pretendera cobra-lo por uma lei de 1862, sob a designação de "income duty", mas não chegou a realiza-lo senão depois da promulgação de outra lei em 1864, na qual figurava a progressão. O imposto condicionado a lapso de tempo determinado, caducou em 1872 e não foi renovado. Essa curta experiencia demonstrou a grande produtividade do tributo, quando utilizado pela União, sobretudo nos anos da guerra, quando os contribuintes o pagaram de boa vontade.

Em 1894, na presidencia de Cleveland, em periodo de depressão, quando as classes dedicadas ás atividades rurais se queixavam da injustiça fiscal que as onerava pesadamente, enquanto os capitalistas, industriais e comerciantes eram tratados de modo benevolo, a despeito dos vultosos cabedais que acumulavam, discutiu-se no Congresso um projeto de restabelecimento do imposto de renda. Convertido em lei, os interessados promoveram reação tremenda e correram á Corte Suprema, que declarou inconstitucional o tributo sob fundamento de que, como imposto direto, deveria ser repartido entre os Estados em proporção á população respectiva, deci-

são essa magistralmente criticada por Seligmann, pois revivia dispositivo obsoleto referente á questão da escravatura e dos indios.

9 — Em 1909, na presidencia de Taft e com o apoio deste, iniciou-se a discussão e votação duma emenda, a 16.ª, á constituição americana, de modo a que se cortassem as duvidas relativas á competencia da União para exigir o imposto de renda como fonte de receita nacional, afim de que "a riqueza se não esquivasse á sua justa parte na imposição."

Finalmente em outubro de 1913, o imposto sobre a renda foi introduzido por lei no conjunto das receitas federais, havendo contribuido decisivamente para esse fato, como o reconheceu o senador Borah, em discurso no Congresso, a impulsão dada ao assunto pelo eminente professor americano Edwin Seligmann.

A lei de 1913 acolheu o principio da progressão, mas desprezou o da discriminação, de modo que os rendimentos oriundos do trabalho, quanto ao imposto cedular, são tributados tão fortemente quanto os provenientes de colocações de capital e outros, que não custam esforços aos contribuintes. Quanto á percepção do imposto cedular, a lei americana adotou, á maneira inglesa, a retenção nas fontes (stoppage at-source tax), ponderando Seligmann a conveniencia de substituir o processo pelo da informação na fonte (information at source). Fatos posteriores mostraram a utilidade da sugestão, de modo que a lei de outubro de 1917 a consagrou, sendo mantida por varias outras de 1918, 1921, 1924 e 1926.

10 — Na Alemanha, o terreno para o imposto de renda foi preparado em parte pelos financistas, tanto em monografias como nos grandes tratados, dos quais é justo lembrar o de Wagner, e em parte pela existencia do imposto de classes da Prussia. A agitação doutrinaria tomou vulto com o restabelecimento do "income tax" por Peel, na Inglaterra, sendo pioneiros da adoção do novo imposto o Saxe (1874) e Baden (1884), seguidos pela Prussia em 1891. E' o "Einkommensteuer", que, nesse ultimo estado, já aparece em notavel gráo de perfeição, combinado com um imposto complementar sobre o capital. A Prussia obteve imediatamente grandes receitas com essa reforma financeira, resultando disso que os varios estados alemães puseram-se a imita-la.

Na pratica, o sistema alemão era criticado como terrivelmente iniquisitorial, descendo os questionarios e interrogarios a minucias incriveis. Antes mesmo da Grande Guerra, a "Einkommensteuergesetz" sofreu modificações, notadamente a de 1906 e 1909. Até 1920, o imposto de renda pertencia aos Estados.

Após a guerra de 1914-1918, a situação aflitiva do Reich foi remediada pela grande reforma financeira de Erzberger, obtendo-se, por lei de março de 1920, que o imposto progressivo de renda, sobre as pessoas fisicas como outros impostos diretos, fossem atribuidos ao Governo Central, que passou a auferir um terço dele, transferindo o resto aos Estados e comunas. Outro imposto, partilhado do mesmo modo, incide sobre os lucros das pessôas juridicas. Um terceiro imposto de renda recai sobre dividendo, juros e outros proveitos de valo-

res mobiliarios e é percebido inteiramente pelo governo federal.

11 — Na Italia, após a unificação, Cavour cuidou de estudar a aplicação do imposto de renda, tendo enviado á Inglaterra um emissario para observar "in-loco" o mecanismo do "income tax". Mas somente em 1864, o Parlamento incluiu no sistema fiscal daquele país um tributo, sob a denominação de "imposta sui redditi della richezza mobile", que, segundo o ilustre financista italiano Nitti, oferece interesse historico consideravel por ter sido "o primeiro e o mais completo ensaio para reunir em um só imposto todos os concernentes ás rendas mobiliarias de toda e qualquer natureza." Atinge apenas os proventos auferidos do comercio, industria e profissões.

A lei de 1864 vem recebendo varias alterações, das quais as mais importantes foram as de 1877, 1894, 1917 e 1919, sendo que a partir destas duas ultimas tomou carater francamente progressivo.

O imposto de renda italiano foi duro e pesado, mesmo no conceito de escritores e homens de Estado do país, ensejando a mais desenfreiada evasão, a despeito da percepção na fonte e do levantamento do rol nominativo dos empregados pelos patrões, obrigados estes a recolher o imposto sobre os salarios daqueles. As fraudes no imposto sobre a riqueza mobiliaria são objeto dum livro celebre do escritor francês Pierre Perdrieux, para o qual Luzzatti traçou o prefácio, afirmando que o contribuinte italiano é o "mais docil, o mais admiravel e o mais paciente dos animais humanos conhecidos na

historia fiscal", mas era levado á evasão pela aspereza da lei.

Em 1920, foi elevado ao dobro o limite de renda minima isenta.

12 — Na Austria, o imposto de renda se cobra desde 1848, mas permaneceu sempre em plano secundario nas finanças desse país. Melhorou-o a reforma de 1896, que recebeu encomios de Pitt.

A Holanda, em 1893, sob a orientação dum financista e homem de Estado, Pierson, introduziu o imposto de renda nas suas receitas.

A Suissa conheceu cêdo o imposto de renda aplicado por varios cantões, o que foi o seu maior erro. Em 1915, a constituição helvetica foi emendada, de sorte que o governo federal passou a utilizar-se desse tributo, modificando-o em 1919.

A' hora atual, quase todos os países e até colonias adotaram o imposto de renda com as suas caracteristicas modernas, inclusive discriminação e progressão.

13 — A evolução do imposto de renda, extendendo-se no espaço de um seculo a quase todas as nações e ocupando posição importante no computo das receitas dos diversos governos, decorre de varias causas, parecendo primaciais a aceitação do principio de que os onus tributarios devem ser suportados por cada um segundo as suas faculdades economicas e, por outro lado, o vultoso crescimento da riqueza movel mundial, com a expansão das industrias, comercio e profissões tecnicas, que dificilmente poderiam ser atingidos com a necessaria

eficiencia pelos impostos multi-seculares, que ainda hoje subsistem, mas relegados a plano secundario. Junta-se a esses fatores decisivos o progresso da democracia em todos os paises, no seculo passado, de modo que o povo, pouco a pouco, conseguiu evitar a agravação dos impostos indiretos, que o escorchavam, e exigir das classes mais abastadas uma contribuição mais avultada e justa para as despesas publicas.

CAPITULO II

INTRODUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

Do Visconde de Jequitinhonha a Rui Barbosa. — Felisbelo Freire e Augusto Montenegro. — Serzedelo — Lei de 1922. — As leis e regulamentos posteriores. — Constituição de 1934 e 1937.

14 — O primeiro gesto oficial para implantação do imposto sobre a renda no Brasil data de 26 de abril de 1867. Como sucedeu em outros paises, a guerra e a depressão economica do periodo anterior preocupavam o governo, que, em plenario do Conselho do Estado, ouviu de um estadista baiano, Francisco Gê de Acaiaba Montezuma, Visconde de Jequitinhonha, a exposição e a defesa do imposto, que a Inglaterra experimentava com proveito. Não desconhecia Jequitinhonha as dificuldades praticas inseparaveis da arrecadação do tributo proposto, mas contava com o amor proprio nacional: "entre nós, há muita gente que antes quer parecer que é rica do que confessar que é pobre" — lembrou êle ao Conselho do Estado.

Todavia a sugestão do politico não teve maiores frutos.

Afonso Celso, no governo em 1879, promoveu um inquerito entre os havidos por competentes em assuntos financeiros, ouvindo-os sobre alguns itens, entre os quais figurava a decretação do imposto de renda. Alguns se mostraram de todo infensos á inovação, outros receiavam que a pratica não correspondesse ás esperanças, mas varios deles se bateram decididamente pelo novo imposto.

Um dos entendidos, R. A. Galvão, respondendo aos itens do inquerito, propunha a tributação progressiva de vencimentos, até 10 %, incidindo em todas as remunerações pagas pelos cofres publicos, inclusive a lista civil da Familia Imperial.

Essas cogitações do Governo encontraram éco no Parlamento, onde, no mesmo ano, surgiu a tentativa de tributar-se em 5 % as rendas anuais superiores a 400$, desde que já não estivessem sujeitos ao imposto sobre vencimentos, subsidios e industria e profissões. O contribuinte ficava sujeito á declaração de seus proventos. A maioria regeitou a idéa.

Em 1883, o Conselheiro Lafayete, que nomeara uma Comissão para estudos financeiros, dela recebe um ante-projeto destinado á criação do imposto de renda. A discriminação já figurava nesse trabalho brasileiro, que designava por "faliveis ou pessoais", os rendimentos auferidos do trabalho pessoal e os sujeitava apenas a dois terços da tributação imposta aos demais creditos.

15 — Com a proclamação da Republica, o imposto de renda veio achar em Rui Barbosa, Ministro da Fazenda no Governo Provisorio de 1889, não só um advogado que o pleiteava como "tributo justissimo, repara-

dor, indispensavel e urgente", para acrescentar energia nova aos "instrumentos enferrujados" de que se sustentava, em materia tributaria, o Imperio, como ainda o seu mais completo e erudito expositor em nossa lingua.

No Relatorio do Ministro da Fazenda (janeiro de 1891), o estadista baiano dedica perto de quarenta paginas ao assuto, mostrando a historia e a tecnica do tributo na Europa, as tentativas anteriores no Brasil, a doutrina, as questões mais debatidas, as soluções praticas e um esboço como base para o seu aproveitamente pelo nosso país. Alguns dos pontos do imposto de renda discutidos nesse estudo precioso ainda hoje são questões abertas em materia financeira e suscitam litigios nos tribunais brasileiros.

Na Assembléa Constituinte de 1890-1891, o Senador Muniz Freire ofereceu emenda mandando acrescentar á discriminação tributaria os impostos de industrias e profissões, e "sobre a renda do capital e sobre outras rendas pessoais ou industriais", exceto as percebidas como vencimentos, pensões e juros da divida publica. A Assembléa regeitou essa emenda e aprovou a de Lauro Sodré, que se limitiva a introduzir o imposto de industrias e profissões.

O movimento favoravel ao imposto de renda iria continuar no Legislativo e, mais tarde, receber nova ajuda: apareceriam livros de finanças de Amaro Cavalcanti, Viveiros de Castro e outros descrevendo o funcionamento do imposto nos outros paises, obras que, circulando nas faculdades, preparariam a mentalidade da futura geração.

Ainda assim, a luta deveria continuar, sem triunfo,

durante trinta anos, a partir da Constituição de 1891, que silenciava sobre o imposto de renda, deixando-o, portanto, á competencia cumulativa da União e dos Estados.

Encerrados os trabalhos da Constituinte, a primeira tentativa em favor do imposto de renda no seio do legislativo ordinario é atribuida a Brasilio dos Santos, em 1892.

16 — A formidavel crise economica e financeira do país nos primeiros anos da Republica, a exigir dos homens de Estado esforços para minorar a situação aflitiva do Tesouro, poz em foco novamente e durante alguns anos, na Camara dos Deputados, o imposto de renda. Era presidente da Republica, então, Prudente de Morais, que recolhera amarga herança do abalo decorrente da abolição da escravatura, do ensilhamento, da guerra civil e de todas as calamidades daquele periodo convulsivo.

Ao desejo de introduzir o tributo novo, cujos resultados satisfatorios conheciam tanto pela observação da Inglaterra, como pelos estudos e debates, que, então, se travavam na França e nos Estados Unidos, casava-se, no espirito dos pioneiros do imposto sobre a renda, o receio do fracasso pelas exigencias tecnicas e administrativas da reforma tributaria a operar-se.

Augusto Montenegro, em fins de 1894, declarava á Camara:

" — VV. EExcias. sabem, se leram meu parecer, que não hesitei em carregar com a impopularidade de um Imposto sobre a renda; mas, porque não o propuz

no corpo do orçamento? — porque o imposto de renda exige não menos de três anos de experiencia, é preciso uma fiscalização enorme, um verdadeiro pôlvo que extenda seus mil tentaculos por toda a parte, porque o imposto de renda vai procurar os mais reconditos lugares do Brasil..."

E exculpou-se, ainda, da sua hesitação ante a falta de estatistica, recenseamento, cadastro e o todo aparelhamento da administração publica para a tentativa. Mais tarde deveria perder a timidez e vencer essa vacilação.

No ano imediato, era Serzedelo Corrêa, um dos parlamentares mais brilhantes dessa fase, quem indagava dos representantes do povo:

" — Porque razão devem escapar, pergunto eu, como o Sr. Quesada, do imposto os que manejam dinheiro e vivem da agiotagem?"

Em 1896, no seio da comissão de orçamento, os deputados Serzedelo Corrêa e Augusto Montenegro propuzeram a adoção desse imposto, mas não lograram obter o apoio dos seus pares.

E quando Serzedelo relatou a proposta da receita para o exercicio de 1897, referiu-se ao imposto de renda, manifestando o ponto de vista da comissão, que recuara deante das dificuldades: "Pensa a comissão de orçamento que o imposto sobre a renda é um corretivo para compensar as desigualdades das taxas indiretas. E' uma sobrecarga, que, com razão, deve recair sobre as classes mais abastadas em virtude do proprio bem-estar em maior escala, de que gosam." "Esse imposto é realmente dificil de ser introduzido em nossa legislação aduaneira

pela questão da competencia dos Estados e ainda da dificuldade de cobrança."

Augusto Montenegro assinou com restrições: para êle o imposto poderia e deveria ser adotado imediatamente: "Não concordo com os conceitos externados no parecer sobre a dificuldade do estabelecimento, entre nós, do Imposto de Renda; pelo contrario parece-me que ela impõe-se como remedio eficaz para reconstituição de nossas finanças e que mais cedo ou mais tarde será adotado pelo legislador. As inumeras vantagens que nos advirão de seu estabelecimento, já permitindo uma certa largueza no uso das tarifas, já criando um contrapeso necessário ás taxas individuais que sobrecarregam mais fortemente as classes menos favorecidas, compensarão sobejamente as dificuldades a vencer, que surgem com o lançamento de qualquer imposto novo e que não são peculiares ao imposto de Renda."

O Ministro da Fazenda, por sua vez, já se havia manifestado pela adoção de certos tributos, que praticamente importavam em atingir a renda, e, em relatorio ao Governo, abordara o problema.

A esse tempo, vigorava o imposto sobre vencimentos e subsidios, incidindo sobre todas as remunerações pagas pelos cofres federais, desde o Presidente da Republica até o mais humilde servente. Note-se que a lei americana de 1913 isentava o primeiro magistrado da nação. Tambem, pela mesma época estudava-se o imposto sobre dividendos, inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Em 1897, a investida é mais forte. O Deputado Felisbelo Freire traça um plano e o confia á comissão

de orçamento, a qual, no parecer e no projeto relativos á Receita para o ano imediato o acolhe:

"A comissão admitiu um imposto geral sobre a renda. Sob o nome de cada contribuinte serão arroladas todas as rendas por ele percebidos por qualquer titulo. Relativamente ao meio pelo qual o fiscal tem de cobrar a taxas, essas rendas podem ser classificadas em dois grupos: taxas cobradas por meio de retenção; taxas que o proprio contribuinte vem pagar á boca do cofre. Todos os contribuintes são obrigados a pagar uma quota fixa e inicial de 10$000. O estabelecimento dessa quota foi o que mais impediu a comissão de adotar o sistema inglês. E' porém essa quota fixa, sobretudo no primeiro ano de vigencia de imposto, um meio pratico de dar imediatamente ao Tesouro recursos de que ele tanto carece. Querendo, porém, a comissão compensar as desvantagens de tal taxa fixa, resolveu isentar completamente da taxa proporcional os rendimentos inferiores a 2:000$000. Efetivamente, sobre esta taxa, o contribuinte de 2:000$ teria de pagar 50$ de imposto, á razão de 2 ½ %."

"Ha, pois, uma real compensação no estabelecimento da taxa fixa. Por outro lado, para os rendimentos superiores a 2:000$000, a taxa é descontada da 1.ª prestação da taxa proporcional." O parecer promete suprimir, mais tarde, essa parte fixa, e discorre sobre os prós e os contras do imposto projetado, comentando com intuição psicologica:

"O imposto direto, de um emprego tão salutar nos paises da civilização antiga como corretivo das injustiças clamorosas das taxas indiretas, dificilmente se aclimará entre nós: êle repugna ao carater brasileiro,

ao mesmo tempo que não se coaduna perfeitamente com o estado da vida de formação e, ao mesmo tempo, precario da fortuna particular."

Um longo artigo do projeto de orçamento da receita continha o sistema proposto:

> — 2 % sobre a renda de imoveis, sendo 1 % pago pelo proprietario e 1 % pago pelo arrendatario ou foreiro;
>
> — 2 ½ % sobre as rendas provenientes de lucros industriais, comerciais, juros, dividendos, salarios, subsidios, rendas de fundos publicos, pensões, etc.

O processo administrativo compreendia a declaração do contribuinte, e, na sua falta, o calculo dos lançadores. Era previsto o arbitramento em caso de contestações. O governo ficava autorizado a dispender 500:000$ com o pessoal necessario e obrigado a elaborar um plano de organização do imposto de renda no país.

Surgiram as emendas e objeções. Calogeras, Serzedelo e Alfredo Pinto sobresairam na critica. O primeiro defendia o imposto, ao ponto de desejar que êle recaísse sobre a renda bruta. Serzedelo fazia prognosticos terriveis: — o governo gastaria na arrecadação mais do que apuraria com o montante desta. A forma preferida era condenavel. A inconstitucionalidade do imposto sobre vencimentos de funcionarios estaduais e municipais é argüida por Alfredo Pinto.

Julio Santos tambem sustenta a inconstitucionali-

dade do imposto sobre a renda de imovel e oferece emenda supressiva.

A defesa de Augusto Montenegro é frouxa. Parece que não era amigo da tribuna e do debate. Afinal, depois de vingar numa votação, o projetado imposto caiu na ultima, em 1 de dezembro de 1897. Quarenta e oito horas depois, Felisbelo Freire mostrou que não era homem desanimado pela derrota. Confessando a dôr com que vira o seu trabalho ser rejeitado sem discussão, e recriminando o predominio "do regime capitalista nos corpos deliberantes", pois o peso tributario continuava a apoiar-se no dorso do povo ou das classes humildes, através do imposto de consumo, em 1896 como em 1824, oferece á consideração da Camara um projeto de lei, criando o imposto de renda. Foi considerado objeto de deliberação, mas não logrou converter-se em lei.

17 — Trinta anos decorrem até a decretação do imposto de renda em forma sistematica. Nesse largo periodo vigoraram varios impostos isolados sobre rendimentos, alguns até com carater progressivo. Houve tributação sobre subsidios e vencimentos, extinta em 1918: incidia sobre a remuneração do funcionalismo em bases fracas, que se elevavam até 10 %, quando atingiam os subsidios do Presidente da Republica, Vice-Presidente, Senadores e Deputados; sobre os dividendos, juros de obrigações e debentures das sociedades anonimas; juros de emprestimos hipotecarios; lucros das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, etc.

A partir de 1911, a lei orçamentaria federal trazia sempre um titulo enfeixando o que ela denominava

de "Impostos de Renda", isto é, os tributos acima indicados e até outros, que nada tinham de semelhante, onerando premios de seguro etc.

A principio o Supremo Tribunal Federal fulminava tais impostos, mas, nos ultimos anos, varios acordãos descoroçoavam os contribuintes que frequentemente recorriam ao Judiciario.

Em 1922, ano da adoção do imposto de renda sob carater geral e organico, poucos debates interessantes se notam em torno dele no Congresso. Carlos Maximiliano, discursando em 8 de novembro de 1922, atribuia a sua introdução a mero espirito de imitação e fazia o elogio da maxima que aconselha o imposto velho. Assinale-se que, nesse mesmo ano, já Chermont Miranda oferecia ao orçamento emenda tributando a valorização espontanea de terras (plus values) sem bemfeitorias do proprietario, quando apuradas na diferença de preços entre duas alienações.

18 — Afinal, o artigo 3º da Lei n. 4625, de 31 de dezembro de 1922, introduziu, no Brasil, o imposto de renda. Foi uma estréa mofina e timida. Disciplinado em oito incisos, incidia sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem, auferidos pelas pessoas fisicas e juridicas, isenta a renda anual inferior a ..... 6:000$000 e permitidas as deduções de impostos, taxas, juros, perdas extraordinarias, despesas necessarias á obtenção dos proventos, além de 2 % de desconto sobre o montante do imposto por pessôa a cargo do contribuinte, até o maximo de 50 %. Serviria de base a declaração do contribuinte, e, na falta desta, o lançamento *ex-*

oficio, que, como tambem a impugnação do fisco á declaração, deveria apoiar-se em elementos comprobatorios do montante da renda.

As lacunas dessa lei foram suprimidas um ano depois pela de n. 4783 de 31 de dezembro de 1923. Estabelecia quatro categorias discriminadas (comercio, industria e agricultura; capitais; ordenados e outras remunerações; exercicio de profissões não comerciais e não compreendidas nas categorias anteriores) e a progressividade, partindo de ½ até 8 % no proprio imposto cedular.

Tambem trazia uma tabela para calculo dos rendimentos comerciais e facultava ás empresas exploradoras de serviços publicos a dedução para depreciação do material, obras novas e fundo de amortização dos bens reversiveis.

Para execução dessa lei o governo expediu regulamento anexo ao Decreto n. 16.581 de 4 de setembro de 1924.

19 — Menos imperfeição já se nota na Lei n. 4984 de 31 de dezembro de 1925, cujo artigo 18 estabelece já a bipartição do tributo, combinando o imposto cedular, discriminado e variavel conforme a categoria, com o imposto complementar progressivo recaindo sobre a renda global. A's quatro categorias já existentes foi junta mais uma — capitais imobiliarios. O rendimento da exploração agricola e de industrias extrativas passou a ser calculado por meio de coeficientes correspondentes ao lucro real, medio e normal sobre o capital representado pela propriedade, inclusive bemfeitorias. A's sociedades ficou

assegurada opção para pagamento sobre os rendimentos liquidos calculados na base do balanço ou por meio de coeficiente sobre a base da receita bruta ou volume de negocios. Na 5.ª categoria (renda de imoveis), permitia-se a dedução não só dos impostos como da percentagem até 25 %, para as despesas de conservação. Os rendimentos liquidos de exploração agricola ou extrativa, quando o capital excedesse de 250:000$000, os juros de dividas publicas, e os originados da aplicação de capitais em imoveis pagariam apenas o imposto complementar progressivo pela sua incorporação á renda global. Sempre que possivel seria adotada a retenção ou percepção na fonte dos rendimentos (stoppage). A organização administrativa especial foi traçada, concedendo-se-lhe a autonomia.

As linhas gerais dessa lei permanecem de pé, formando o sistema brasileiro do imposto de renda, com as modificações e suplementos trazidos por leis e regulamentos posteriores.

O regulamento da Lei n. 4984 baixou com o decreto n. 17.390 de julho de 1926, alterado pelas Leis numeros 5138 de janeiro de 1927 e 4623 de dezembro de 1928. Outras alterações mais importantes foram introduzidas pelo Governo Provisorio com o Decreto n. 19.550 de 31 de dezembro de 1930 e n. 21.554 de 20 de junho de 1932, esta com o carater de reforma.

Pelo Decreto 19.550, a renda imobiliaria passou a sofrer o imposto cedular na base de 6 %.

Registraram-se ainda as alterações regulamentares baixadas com os Decretos numeros 19.723 de 20-2-931, 19.936 de 30-4-31, 20.900 de 31-12-31 e 24.036 de

26-3-34, além das modificações constantes da Lei n. 183 de 13-1-36.

No que subsistiu, pela permanencia do proprio texto ou pela sua reprodução na legislação e regulamentação vigentes, o sistema de 1926 com suas alterações será estudado nas diversas partes deste livro.

20 — As arrecadações do imposto de renda, na sua fase inicial, foram crescentes, como se vê do quadro abaixo:

Anos	Arrecadações em mil contos:
1924	23
1925	29
1926	35
1927	61
1928	68
1929	75
1930	62
1931	93
1932	93

Ainda assim esses numeros, revelando um aperfeiçoamento de ano a ano, demonstram que o imposto de renda não alcançou a produtividade que era de esperar. Levando-se em conta que a arrecadação total da União, em 1931 e 1932, foi respectivamente de 2.105.136:000$ e de 1.695.555:000$ (convertido o ouro em papel ao cambio medio do ano) vemos que, até então, ainda se não havia aproximado de 10 % da receita realizada. Só o imposto de consumo, nos mesmos exercicios, produ-

ziu o quadruplo: sinal de que até agora o pêso das despesas publicas recai mais fortemente sobre as classes menos favorecidas pela fortuna.

ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA EM 1936 E 1937

	Estados	EXERCICIOS			Diferenças em
		1936	1937		1937
1	Amazonas	895:593$400	1.156:117$000	+	260:523$600
2	Pará	2.562:875$900	4.190:494$900	+	1.627:619$000
3	Maranhão	1.300:514$500	1.643:145$300	+	342:630$800
4	Piauí	968:302$300	1.202:325$900	+	234:023$600
5	Ceará	2.622:025$500	3.264:023$700	+	641:998$200
6	Rio Grande do Norte	887:773$500	621:673$300	—	266:100$200
7	Paraíba	1.093:369$400	1.171:592$500	+	78:223$100
8	Pernambuco	4.600:139$400	4.406:594$000	—	193:545$400
9	Alagôas	1.457:191$900	1.251:317$400	—	205:874$500
10	Sergipe	760:054$000	1.003:216$500	+	243:162$500
11	Baía	6.393:848$700	7.915:213$300	+	1.521:364$600
12	Espirito Santo	850:656$600	1.340:001$300	+	489:344$700
13	Rio de Janeiro	3.735:763$800	5.701:095$300	+	1.965:331$500
14	Distrito Federal	83.615:583$500	87.849:435$200	+	4.233:851$700
15	São Paulo	52.987:227$000	75.494:259$200	+	22.507:032$200
16	Paraná	2.505:283$700	3.259:984$500	+	754:700$800
17	Santa Catarina	2.142:442$900	1.793:621$000	—	348:821$900
18	Rio Grande do Sul	16.548:779$900	21.444:093$400	+	4.895:313$500
19	Minas Gerais	7.504:813$500	9.876:137$000	+	2.371:323$500
20	Goiáz	284:825$000	361:277$200	+	76:452$200
21	Mato Grosso	689:744$400	901:005$700	+	211:161$300
	Totais	194.406:808$800	235.846:623$600		41.439:814$800

(Revista do Imposto de Renda, 1938, n. 1.°).

21 — Num país organizado em federação, como o nosso, o estabelecimento do imposto de renda desperta um problema tecnico: — o da conveniencia de atribui-lo aos Estados ou á União. E' principio aceito em Ciencia das Finanças que ao país conveem os tributos de base larga, como os impostos de consumo, de renda, sêlo etc., ao passo que aos Estados-Membros, provinciais e circunscrições menores conveem melhor os de base restrita, como o territorial, etc.

A experiencia da America e da Suissa demonstra a sabedoria desse principio em relação ao imposto de renda. Nesses paises, sómente depois de transferidos á competencia federal os impostos sobre a renda revelaram a sua produtividade. Tambem na Alemanha, após a guerra, passou o "Einkommensteuer" ao poder central, embora com participação das entidades locais.

No Brasil, sempre que os homens publicos pensaram em adotar o imposto de renda, tiveram a intuição de utiliza-lo como tributo nacional.

O zelo de evitar uma bitributação, e, ao mesmo tempo, o respeito á tradição que consagrara a competencia municipal para os impostos sobre o valor locativo de predios, a par da maior conveniencia em conserva-los nesse "statu quo", explicam a solução da Constituição de 1934, excluindo da competencia federal o imposto cedular sobre a venda dos imoveis urbanos e rurais.

Todavia, em 1933, o ante-projeto enviado pelo Governo Provisorio á Assembléa Nacional Constituinte, nos artigos 14 e 15, cindia o imposto de renda, reservando á União o imposto complementar progressivo sobre a renda global e transferindo o proporcional cedular para os Es-

tados, em troca do imposto de exportação para o extrangeiro.

Essa idéa sofreu reação imediata através de varias emendas, sendo condenada igualmente pelos Sr. Sampaio Corrêa e Cincinato Braga, que, encarregados de estudar a discriminação das rendas, redigiram dois memoraveis pareceres. Favoravel ao ponto de vista do ante-projeto, parece-nos que só se verificou certa emenda assinada pelos Srs. João Alberto, Agamemnon Magalhães e mais dois ou três deputados.

Menos perigosa do que essa era a emenda dos Srs. Prado Kelly, Cristovam Barcelos e outros, atribuindo o imposto de renda, tanto na parte cedular, como na global, á União, devendo esta partilhar com os Estados 50 % do produto da arrecadação.

Carlos Maximiliano ofereceu emenda para que a União permanecesse com o imposto cedular e com o progressivo, excluindo-se porém do primeiro a renda imobiliaria. Foi a idéa que deveria prevalecer.

22 — A Constituição de 16 de julho de 1934 situou com precisão o imposto de renda no sistema tributario do país, cortando controversias e evitando a bitributação relativamente aos impostos prediais. Estabelecia a carta politica:

"Art. 6.º — Compete tambem, privativamente, á União:

I — decretar impostos:

....

c) de renda e proventos de qualquer natureza, *excetuada a renda cedular de imoveis.*

Art. 13 — . . . .

§ 2.º — Além daqueles de que participam, *ex-vi* dos artigos 8, § 2.º e 10, § unico, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municipios:

....

II — os impostos predial e territorial urbanos, *cobrado o primeiro sob a forma de decima ou cedula de renda.*"

Por esse dispositivo, a competencia privativa para o imposto de renda em geral, pertencia á União, resalvada a competencia, tambem privativa, dos municipios para cobrar o imposto *cedular,* ou seja o puramente proporcional, sobre a renda das propriedades urbanas e rurais. O imposto complementar progressivo atingia os rendimentos dos imoveis urbanos e rurais apenas na medida em que os mesmos entravam no computo da renda global. Dest'arte, sabia e equitativamente, o legislador constituinte de 1934 cortou a bitributação sobre a renda dos imoveis que, em algumas cidades brasileiras, teve como consequencia pratica carregar sobre o rendimento de alugueis 20 % de impostos, sem incluir o onus do imposto complementar progressivo. Por outro lado, ficava respeitada a competencia tradicional das municipalidades para tributar a renda dos predios urbanos, tanto mais justa quanto, sendo atribuição municipal os serviços publicos urbanos, o maior desvelo por estes importaria no alargamento das possibilidades de receita.

Fixada no texto constitucional, essa discriminação clara e precisa dos impostos, protegida ainda mais pela proibição expressa das bitributações, sob sanções e recursos imediatos (Const. de 1934, artigo 11), estava abrigada de violações pelas leis ordinarias.

Hoje, porém, os direitos e interesses dos municipios e contribuintes já não contam com essa garantia constitucional inequivoca, como passaremos a demonstrar.

23 — A carta politica outogarda com o golpe de Estado de 10 de novembro de 1937 caracteriza-se pela hipertrofia do poder e da competencia da União em detrimento da capacidade politica, economica e financeira dos Estados. Estes perderam de modo imediato e direto a competencia para tributar os combustiveis para motores de explosão e, a despeito de continuar vedada a bitributação (Const. de 10 de novembro, de 1937, artigo 24), teem seus municipios ameaçados pela concurrencia da tributação federal sobre a renda dos imoveis rurais e urbanos.

Confrontem-se os artigos 6 e 13 da Constituição de julho de 1934, já transcritos acima, com os seguintes dispositivos da carta outorgada a 10 de novembro de 1937:

"Art. 20 — E' da competencia privativa da União:
I — Decretar impostos:

....

c) de rendas e proventos de qualquer naturesa."
"Art. 28 — Além dos atribuidos a êles pelo artigo

23, § 2.º desta constituição e dos que lhe forem transferidos pelo Estados, pertencem aos municipios:

II — o imposto predial e o territorial urbano."

Como se vê, foram eliminadas as palavras segundo as quais estava expressamente excetuada da competencia federal a decretação do imposto cedular sobre a renda de imoveis urbanos e rurais, que ficara assegurada *privativamente* aos Municipios, isto é, que só por estes poderia ser feito.

Dest'arte o sistema tributario brasileiro, no concernente ao imposto de renda, retrocedeu á situação da incerteza e confusão anterior á Carta de julho de 1934.

Dado o interesse pratico dessa questão, a ela tornaremos em outra parte deste livro.

CAPITULO III

ASPETOS FINANCEIROS, ECONOMICOS, SOCIAIS E POLITICOS DO IMPOSTO DE RENDA

Complexidade — Classificação — Evasão — Discriminação — Progressão — Efeitos sociais e economicos. — O Imposto de Renda e a natalidade.

24 — Não só por sua complexidade, como pelo processo de percepção, o imposto de renda suscita varios problemas de tecnica financeira, que são os grandes precalços ao seu exito nos paises de organização administrativa deficiente e pouco especializada no trato dessa fonte de receita. Por isso, os mestres das finanças acentuam que o imposto de renda exige um longo periodo de aclimação, dependendo do funcionalismo que o superintende, e do gráo de educação e moralidade do povo sobre o qual vai incidir. "Mal aplicado, — adverte Gaston Jéze — é o mais iniquio dos impostos". Por outros termos, o imposto pessoal sobre a renda é um imposto de Estado civilizadissimo, no qual estejam bem desenvolvidas a educação civica dos contribuintes, a capacidade tecnica e a imparcialidade da administração fiscal."

A Inglaterra levou cem anos para aperfeiçoa-lo e,

afinal, conseguiu fazer dele um maravilhoso instrumento de receitas, cuja elasticidade e produtividade foram submetidas a provas rigorosas durante a ultima guerra de 1914-1918, como nos seus primordios, ao tempo da reação contra Bonaparte.

A arrecadação exige cadastro minucioso e permanentemente revisto, obra de anos de esforço. O pessoal administrativo ha-de temperar a argucia, fugindo ao extremo dos processos inquisitoriais e impertinentes, como tambem da displicencia e da tolerancia com a má fé.

Desde que, fóra dos casos de retenção do imposto e informação na fonte da renda, a declaração do contribuinte desempenha papel preponderante no calculo do tributo, compreende-se como a evasão se torna em Proteu, assumindo as formas mais diversas e inspirando-se nas manhas mais variadas. Da pura sonegação ás deduções mais ou menos fantasiosas há um campo imenso aberto ao contribuinte mal intencionado.

Certas profissões, como as liberais, em relação ás quais é dificil a apuração dos proventos como tambem o controle de deduções, porque se encontram extremos entre dois individuos da mesma classe na mesma rua, podem induzir frequentemente os agentes do fisco em erro, tanto contra a Fazenda, como contra o contribuinte. Uma vista d'olhos sobre a coleção de casos concretos submetidos ao Conselho do Contribuinte rasga largos horizontes á observação do fenomeno. Contribuintes que vivem dum estabelecimento em que a despesa é identica á receita; deduções superiores ao rendimento bruto; deduções da metade da renda de medico de nomeada unicamente para custeio do automovel; vultosas doações fi-

lantropicas etc., lembram os fatos narrados por Perdrieux relativamente á Italia e que arrancariam de Luzzatti uma deliciosa reflexão: "E' que nós financistas, fazemos arte pela arte e os contribuintes fazem arte pela vida!"

Disso resulta uma das peores atitudes para o funcionario fiscal: — a deformação profissional que o faz suspeitar sistematicamente de todos os contribuintes, generalizando uma impressão na qual, entretanto, não devera nunca existir *parti-pris.*

25 — Entretanto, talvez não seja a evasão o maior pesadelo das repartições encarregadas do imposto de rendas. A multiplicidade de casos concretos em face das omissões, obscuridades e lacunas da lei e dos regulamentos criam verdadeiros problemas, em torno dos quais, não raro, vacilam as instancias administrativas e judiciarias, quando se não põem em conflito estas com aquelas, como tem acontecido em mais de um ponto controvertido. Somente a lenta estratificação de decisões e julgados permitirá, após anos, um criterio firme para os funcionarios em hipoteses como essas. Algumas delas serão apontadas em outros topicos deste trabalho.

26 — O imposto de renda é um tributo pessoal e direto. Como é dividido numa parte que recai sobre a renda global e noutra, variavel, que incide sobre as cedulas discriminadas, convem lembrar que Jéze considera esta ultima parte um imposto semi-pessoal.

Ainda não há, no campo cientifico, um criterio pacificamente aceito para caracterização dos impostos diretos e indiretos. Entretanto, quer o apreciem palo criterio

administrativo, — existencia de lançamento nominal, no caso, — o cadastro, quer pelas varias teorias financeiras, o imposto de renda se apresentará sempre como imposto direto, o que não sucede com outros tributos.

Allix, por exemplo, reconhecendo embora a relatividade das definições em materia de imposto, dá como caracteristica do imposto direto o fato de recair sobre elementos mais ou menos estaveis e duraveis, componentes da fortuna do contribuinte e resultantes de situações ou posses mais ou menos continuas, como a de um capital, dum imovel, e de valores mobiliarios, exercicio de profissão etc., e como caracteristica do imposto indireto, pelo contrario, "fatos moveis e transitorios" fatos de produção, fatos de consumo e fatos de circulação.

Não cabe aqui tomar partido entre imposto direto e indireto, até porque o mais politico e pratico será sempre a atitude que Gladstone, há quase cem anos, aconselhava aos Ministros da Fazenda: — considera-los como duas irmãs amaveis, um pouco diferentes entre si, esta loura, a outra morena, devendo-se flirtar com ambas...

Realmente, qualquer Estado moderno terá de socorrer-se simultaneamente dos impostos diretos e indiretos, porque se completam entre si, abrangendo todo o campo fiscal. Se se abolissem os impostos alfandegarios e de consumo, escaparia ao dever de contribuir para as despesas publicas a maior parte da população, sobretudo quando esta, na sua generalidade, não atingiu a elevado nivel de vida. Além disso, o imposto indireto é comodo para o governo. Age á semelhança do morcego que suga o sangue da vitima sem lhe causar dor, nem provocar reação. O fumante, por exemplo, não reflete que cada

vez que risca o fosforo para acender o cigarro, paga neste e naquele uma pequenissima parcela para o tesouro publico, o que se repete varias vezes, todos os dias...

Por outro lado, sem impostos diretos, notadamente o imposto de renda, não se realiza o ideal contemporaneo de justiça fiscal, — cada um contribuir para o custeio dos serviços publicos segundo a sua capacidade economica, isto é, os seus recursos e possibilidades.

Daí Jéze definir o imposto de renda como o "estabelecido sobre a pessoa em razão de sua capacidade economica medida pelo conjunto de suas rendas de toda natureza."

No Brasil, pelo menos até agora, os impostos indiretos constituem as grandes fontes de receita, sobretudo do governo federal. Isso importa em dizer que peza sobre os ombros das classes menos abastadas a maior parte dos encargos fiscais. As majorações do imposto de consumo se sucedem em pequeno espaço de tempo, registando-se uma em 1933 e outra logo em 1938. Há produtos tributados em 20 e até 30 % do seu custo na fabrica. Num país, em que os higienistas proclamam que uma grande parte, senão a maior da população, vive de pés descalços ou de alpercatas, alimenta-se mal e não conhece esgotos, vemos que os calçados, a manteiga e aparelhos sanitarios são tributados duramente ao lado do fumo, das bebidas e cartas de jogar...

Evidentemente essas e outras coisas clamorosas do nosso sistema tributario poderão ser corrigidas quando o imposto de renda percebido sem a evasão formidavel de hoje permitir á União a partilha mais equitativa dos sacrificios que deva exigir do povo, compelindo ao paga-

mento inumeras categorias de contribuintes rebeldes, a despeito dos recursos economicos de que dispõem.

27 — Estudos sobre a perequação dos impostos nos diversos paises demonstram na realidade que, proporcionalmente aos respectivos orçamentos domesticos, os impostos de consumo gravam os proletarios quatro vezes mais do que as pessôas de alta *standard* de vida, pois em regra, e afastadas as coisas voluntarias, se a capacidade de gastar é maior nos abastados, a capacidade de consumir não a acompanha na mesma proporção. O consumo de café, chá, manteiga, fosforos, calçados, roupas, — mercadorias sujeitas ao imposto de consumo — por familias do mesmo numero de pessôas e de diferentes rendas, não é proporcional a estas, nem mui sensivelmente diverso, a despeito dos contribuintes ricos comprarem alguns desses artigos de qualidade mais cara ou em maior quantidade.

Tem-se, por isso, o imposto de renda como o tributo democratico por excelencia, podendo corrigir, a par do imposto progressivo sobre heranças, muitas das injustiças e desigualdades da nossa organização social contemporanea

E' natural que, nos paises verdadeiramente democraticos, onde o sufragio popular constitue uma realidade, esse efeito social e moral do imposto de renda seja reclamado dos parlamentares com a mais viva energia. Já nos referimos, noutro topico, á politica de Lloyd George na Inglaterra com o seu famoso "Orçamento do Povo", que teve como consequencia vibrar mais um golpe no já combalido poder politico dos Lords, que, depois

de inutil resistencia, capitularam. A Inglaterra é o tipo do país onde predominam impostos diretos, não atingindo os indiretos coisas indispensaveis á vida compativel com a dignidade humana senão em casos extremos, como guerra e crise intensa. Mas ainda nesses casos, o "income tax" mostrou, por vezes, a sua enorme elasticidade, o que é um dos maiores titulos de um imposto.

28 — O imposto de renda é utilizado pelos estadistas noutros objetivos, além da sua produtividade financeira e economica. Alvos politicos, sociais e morais podem ser visados através desse tributo e outra não é a intenção mais ou menos transparente de varias disposições contidas nas leis fiscais de diversos paises.

Se é certo que o imposto não deve ser convertido em instrumento de confiscação da riqueza, não é menos certo que, á luz da realidade, existem interesses sociais em limitar os efeitos da concentração de capitais e da plutocracia nos destinos duma sociedade, sobretudo se ela pretende ser democratica. Esse problema ainda se não apresenta em toda a sua gravidade em nosso país, porque ainda não há, aqui, grandes capitais e organizações industriais poderosas como as dos Estados Unidos e da Inglaterra. Entretanto, conhecemos outros problemas economicos e sociais susceptiveis de remedio através do imposto, como, por exemplo, a fuga dos capitais ao emprego no credito rural em uma nação de economia incontestavelmente agraria, que, até hoje, ainda não conseguiu organizar o credito para as atividades rurais.

Sem ir aos extremos de Wagner, que sonhou realizar pelas finanças reformas sociais ousadas e revolucio-

narias, é inapreciavel o auxilio que as instituições financeiras, dirigidas lucidamente, podem prestar a objetivos sociais e politicos, tomada esta ultima palavra na sua acepção pura e seria.

Exemplo de aplicação de imposto de renda á solução de problemas sociais encontramos sobretudo nas exonerações e agravações do tributo tendo em vista a diminuição do celibato ou a guerra ás praticas anti-concepcionais.

A França, nos ultimos anos, via comprometida a sua segurança e a sua perenidade, como potencia economica, politica e militar, pela diminuição dos casamentos e da natalidade, fenomeno cada vez mais impressionantes nesse país. Varias disposições fiscais das leis francesas relativas ao imposto de renda procuram contribuir para solução do problema. Além da dedução de 5.000 francos, quando casado, o contribuinte gosa, lá, mais as seguintes, progressivamente, em relação ao numero de filhos:

5.000	francos	para cada um dos dois primeiros;
8.000	"	para o terceiro;
9.000	"	para o quarto;
10.000	"	para cada um, a partir do quinto.

Ao lado dessas deduções, o sistema francês majora de 40 % o montante do imposto devido pelos contribuintes maiores de 30 anos, celibatarios viuvos ou divorciados, que, não tenham filhos ou não hajam acolhido crianças de outrem no proprio lar.

A uma agravação de 20 % ficam sujeitos os con-

tribuintes casados se, após dois anos, não tiverem filhos, nem criarem os alheios.

Em ambos os casos, a majoração não terá cabimento se os filhos morrerem, — medida essa que não dissimula o objetivo do combate ao neo-maltusianismo.

Embora no Brasil as estatisticas registrem crescimento vegetativo da população e, nos sertões e Estados do norte, sejam frequentissimas as familias prolificas, parece que, no sul, já se generalizam fenomenos sociais capazes de justificar a adoção das majorações e exonerações que a lei francesa instituiu tendo em vista a crise da natalidade. A fraca densidade demografica do Brasil seria mais uma justificativa para tal politica.

29 — Para realizar efetivamente o papel de corretivo das injustiças fiscais, o imposto de renda deverá ser *discriminado e progressivo.*

A discriminação das diferentes categorias de rendimentos visa submeter a menor ou menor gravame tributario a renda, segundo é produzida pelo trabalho pessoal exclusivamente, ou tão somente pela posse de capital, ou por um e outro ao mesmo tempo, como acontece no comercio e na industria (rendimentos mixtos). A doutrina estrangeira designa os rendimentos do trabalho pessoal como "precarios" ou "ganhos" (earned) e os do capital como "permanentes" ou "não-ganhos" (unearned).

Dentro do rol das rendas oriundas do trabalho, há, em certas legislações, sub-discriminações, como acontece no sistema brasileiro, que aparta das remunerações de serviço pessoal, em geral, as pagas pelos cofres publicos

a particulares sob a forma de ordenados ou remunerações fixas, tributando-as mais benevolamente.

Por efeito da discriminação, na lei brasileira, por exemplo, os rendimentos de funcionarios publicos e empregados de particualres em geral são tributados em 1 %, os de profissões liberais em 2 %, ao passo que os auferidos como juros de capital suportam a tributação na base de 8 %.

A discriminação explica a divisão das rendas, segundo a origem, em categorias, ás quais se reportam as cedulas. Daí o nome de 'cedular" dado a essa parte de imposto, que é puramente proporcional.

Se o provento da colocação de capitais não exige esforço e trabalho continuo, assiduo, nem depende de previa e, não raro, longa e custosa preparação tecnica ou profissional; se não tende a extinguir-se ou diminuir pela velhice e se não se interrompe por acidentes e pela molestia, como ocorre com os rendimentos percebidos em troca do trabalho pessoal, sujeito a todas essas contingencias e vicissitudes, — é fora de duvida que deve estar sujeito á discriminação para receber maior gravame do imposto de renda.

Ao passo que o imposto cedular realiza a discriminação, a outra parte do imposto de renda, — o complementar progressivo, incidindo sobre a renda global, assegura a progressividade ou progressão. Distingue-se este daquele, porque o cedular é simplesmente *proporcional*, aplica a mesma taxação ou percentagem fixa qualquer que seja o volume do rendimento; ao passo que ele, o complementar, eleva a percentagem á medida que são maiores as rendas globais, segundo uma escala traçada

na lei, a qual parte da isenção completa para os pequenos proventos (de 10:000$000 para baixo no Brasil) e vai até determinado limite. Sem êste ultimo, a progressão conduziria, nas grandes somas, á absorção completa da randa, o que constituiria uma espoliação.

E' o sistema adotado em nosso país. O mesmo resultado pode ser obtido através duma escala de abatimentos, tanto maiores quanto menor for a renda.

A justificação do principio da progressividade engendrou varias teorias financeiras, nem sempre aceitas. O escritor americano Seligmann, a quem se deve uma obra notavel sobre o assuto, reconhece apenas duas justificativas principais e procedentes: a teoria da compensação especial e a da capacidade. A primeira encontra cabimento nos paises em que os encargos fiscais descançam sobre as classes menos favorecidas pela fortuna, como ocorre no Brasil. Nesse caso, a progressão do imposto de renda restabelece a igualdade relativa, compensando com as percentagens altas impostas aos ricos a soma dos sacrificios arrancados aos pobres.

Pela teoria da capacidade, sustenta-se que a imposição simplesmente proporcional, á mesma base fixa, opéra no pequeno contribuinte mais afortunado. Diz-se; por exemplo, adaptando um exemplo de Seligmann, que 100$000 para quem ganha 1:000$000 pezam mais do que 1:000$000 para quem percebe 10:000$000, porque, na primeira hipotese, priva-se o contribuinte do necessario, ao passo que na segunda será atingido, quando muito, o superfluo ou voluntario.

30 — Apesar das suas vantagens e possibilidades, o

imposto de renda jamais poderia ser empregado como imposto unico, como, a diferentes épocas, alguns dos seus adeptos teem pretendido e preconisado.

O proprio Seligmann, que tanto concorreu para que os Estados Unidos o adotassem, declara que o imposto de renda nem sempre é o mais equitativo dos impostos.

O seu emprego exige do homem de Estado bastante tacto e sabedoria. Se, abusando da sua elasticidade, majoram-se-lhe excessivamente as bases de imposição, fora dos casos extremos e por periodos curtos, como na hipotese de guerra, êle, além de tornar-se instrumento de espoliação, determina efeitos negativos, como o encorajamento da evasão e da tezaurização (Germain-Martin, Pierson...)

O caso da França é tipico. Uma politica demagogica elevou o imposto geral de renda até 60 %. A reforma Poincaré, em 1926, embora inspirada no proposito de elevar receitas ás custas dos maiores sacrificios, apercebeu-se da necessidade de reduzir para 30 % o limite maximo da progressão A reforma Doumergue-Germain-Martin, em 1934, baixou essa base para 24 %, afim de evitar a fraude e a perturbação da economia nacional francesa em consequencia do fraco estimulo ao emprego do capital, cuja remuneração em grande parte era tragada pelos tentaculos fiscais.

Nisso, como na solução de outros problemas financeiros, a moderação e o meio-termo ainda são as virtudes mais aconselhaveis.

CAPITULO IV

A NOÇÃO DA RENDA

Teoria da renda — Caracteres Objetivos — Allix e Jéze — Equivalencia em dinheiro — Encargos e aplicações da renda — Os casos duvidosos.

31 — As palavras 'renda" e "rendimentos" não são sinonimas na linguagem financeira. A tecnica lhes empresta um sentido especifico. Os proventos auferidos pelo contribuinte em cada fonte se designam como "rendimentos". Estes seriam sinonimos de *reditos,* palavra quase desusada entre nós. *Renda* compreende a soma de todos os rendimentos, a receita geral do contribuinte. O imposto cedular recai sobre os rendimentos considerados cada um de per si, ao passo que o complementar progressivo incide sobre a renda livre, isto é a renda global depois de feitas as deduções permitidas na lei. A distinção entre "renda" e "rendimentos" é observada na lei e nos regulamentos brasileiros. Já há cerca de quarenta anos Amaro Cavalcanti a assinalava. (Vide n. 33 deste capitulo).

32 — Entre as dificuldades teoricas e praticas, que

cercam o imposto de renda, avulta a da necessidade de estabelecer-se um criterio cientifico para o que seja a "renda", noção tanto mais importante quanto sobre ela assenta a incidencia do tributo.

Já expuzemos que o imposto de renda, penetrou no sistema fiscal de quase todos os povos cultos porque, ao lado dos resultados financeiros propriamente ditos, decorrentes da sua produtividade e elasticidade, assegura á coletividade o principio moderno de justiça tributaria, — o de que cada um deve concorrer para o custeio dos serviços publicos segundo as suas possibilidades economicas, sua capacidade de pagar, que é apreciada através da renda.

Quando se procura firmar a noção da *renda,* indispensavel á delimitação do campo de incidencia do imposto, como tambem á fixação do criterio para as diversas deduções, o problema se apresenta arduo e passivel apenas duma solução aproximada ou relativa, construida pelos finnacistas, que, aliás, não estão inteiramente de acordo em todas as suas premissas e conclusões, havendo aliás, um Myrbach-Rheinfeld, que julgou satisfatoria a definição legal vigente em seu país, a ponto de acreditar que, para as pessôas competentes, não haveria dificuldades sobre o ponto de saber como deveria ser determinada a renda tributavel em cada caso concreto.

33 — Antes de expor a teoria respectiva, tal como é sustentada presentemente pela Ciencia das Finanças (Seligmann, Allix e Lecerclé, Jéze...), convem assentar previamente que a renda é classificada sobre três formas diferentes;

a) rendimento *bruto,* ou seja o total das receitas auferidas pelo contribuinte no curso de um ano, sem quaisquer deduções;

b) o rendimento *liquido,* ou seja o que resta do bruto de cada cedula depois de descontadas todas as despesas necessarias a produzi-lo, ou ganha-lo, tais como comissões, alugueis de escritorios, despesas de instalação e até amortização do capital, não compreendidas, porém, as despesas de carater pessoal do contribuinte, não essenciais nem inerentes á produção do rendimento;

c) renda *livre,* isto é, o saldo do total dos rendimentos liquidos, de cada categoria (renda global bruta) depois de deduzir dele certas despesas pessoais taxativamente indicadas em lei e na medida em que esta o autoriza, tais como o minimo destinado á manutenção pessoal, encargos de familia, seguros de vida etc. (Vide n. 31)

Essa classificação têm importancia pratica porque o imposto cedular incide sobre o rendimento liquido ao passo que a tributação complementar progressiva recai sobre a renda global livre, que, se for inferior ao limite de 10:000$000, no sistema brasileiro, determina a exoneração do contribuinte em relação a essa ultima parte do imposto.

Outro ponto a notar é o de que, no sentido financeiro, a renda tem conteúdo especifico, que não é o ensinado pelos economistas, porém outro mais restrito, — o de dinheiro ou fruição facilmente apreciavel em dinheiro. A renda deve ter valor definido e medido exatamente, susceptivel de ser contabilizado e expresso em dinheiro (Allix e Lecerclé), ainda que, por uma ficção legitima, admita-se a renda virtual, sobre a qual incide o imposto, como renda economizada, do que é exemplo o goso de que se beneficia o proprietario habitando a casa propria. O regulamento brasileiro, entretanto, isenta expressamente do imposto essa economia de renda.

Outras fruições, de sentido psiquico, mesmo com rendimento de utilidade, como as a que alude o economista americano Irving Fisher, são repelidas pelos mestres de Ciencia das Finanças.

34 — Autores existem que reduzem a noção da renda a um conceito puramente *subjetivo*. Tal dinheiro, auferido por essa ou aquela forma, é renda segundo a destinação que lhe dá o seu dono: o salario, por exemplo, se converte em capital se foi recolhido á Caixa Economica.

Evidentemente, a aceitação dessa teoria roubaria qualquer base á incidencia do imposto de renda. Jéze, que chegou a afirma-la atraz, sofrendo a critica de Allix, parece tê-la abandonado, pois no seu curso de 1935 expõe mais ou menos as mesmas idéas deste ultimo autor, isto é, um conceito da renda, firmado na existencia de caracteres *objetivos*: *a*) periodicidade; *b*) existencia duma fonte duravel; *c*) exploração ou organização dessa

fonte. Todavia Jéze afirma não ter importancia o argumento etimologico de Allix tirado da palavra francesa "revenu" (correspondente ao inglês "income" e ao alemão "Einkommen"), que dá a idéa de algo susceptivel de "tornar a voltar". Em nossa lingua, como no espanhol, as palavras *rendas* e *rendimentos,* não associam a idéa de "tornar a voltar", que existe apenas em "reditos", não usada na legislação brasileira, mas consagrada pela da Argentina.

A fonte da renda é duravel, nunca porém inextinguivel. A propria terra, pelas sucessivas colheitas, esgota os seus elementos nobres e se esteriliza, se êstes se lhe não restituem por meio de adubos. A essa afirmativa talvez não seja desarrazoado objetar-se que o direito já amparou aforamentos perpetuos e é dificil extinguir-se, normal e praticamente, como fonte de renda, o terreno locado para construção, ou a queda d'agua, ou manancial desta, passiveis de serem arrendados ou concedidos a terceiros mediante paga, independentemente das instalações para seu aproveitamento. Por outro lado, o proprio Allix reconheceu que a percepção de rendas através da colocação de capitais em titulos não exige quase nenhuma exploração nem diligencia do contribuinte.

Conquanto se lhe possam opôr essas restrições, a teoria renda, pelos 3 caracteres objetivos, já mencionados, presta-se á fixação dum criterio para definir o campo de incidencia do imposto, porque, na grande maioria dos casos, o rendimento apresenta aqueles elementos tipicos.

Do principio de que toda fonte de renda se extingue, decorre a legitimidade das deduções que correspon-

dem á conservação ou amortização do capital, o qual se entende "diluido em parcêlas" na renda, formando maior ou menor parte dela, destinada a refaze-lo. Esse desgasto do capital é rapido e visivel na exploração de minas, jazidas, pedreiras, areias, florestas, ao passo que lento e imperceptivel quando a fonte de receitas se constitue de imoveis, sobretudo terras agricolas. A propria capacidade de trabalho pessoal está fadada a extinguir-se, pela invalidez, pela velhice e pela morte, justificando-se igualmente as deduções para instituições de previdencia, e outras, destinadas a assegurar a existencia do contribuinte, quando vier invalidar-se, ou amparar aqueles de quem era arrimo, se morrer.

A possibilidade de consumo do capital exclusivamente mostra a inviabilidade de defender-se o imposto de renda fundado em processos indiciarios, isto é, nos sinais extremos ou presunções tiradas das despesas do contribuintes. Estas podem ser suportadas, pelo proprio capital e não pelas rendas. A observação da vida quotidiana nos mostra que o fato não é raro, muito embora frequentemente as despesas do contribuinte sirvam para comprovação da fraude ou evasão, o que não é de ser desprezado pela repartição arrecadadora, com o devido tato.

35 — E' indispensavel não confundir os encargos da renda com os empregos ou aplicações que dela faz o contribuinte. Os autores consideram os *encargos* como *meios*, e as *aplicações* como *fins*. O imposto de renda não incide somente sobre aquilo que o contribuinte eco-

nomiza. As deduções se referem únicamente ás despesas necessarias á produção do rendimento, á recuperação ou conservação da fonte, e, quanto á renda global, aos casos expressos em lei, (minimo de despesas pessoais, encargos de familia etc.) Fora daí não há encargo, mas emprego de renda, sobre o qual recai plenamente o imposto. Nas despesas de alimentação, roupa, etc., do contribuinte que aufere provento de trabalho proprio, há emprego e não encargo da renda, a despeito de serem tais despesas indispensaveis á produção do trabalho. Essa solução, entretanto, não é aplicavel se existem despesas extraordinarias de alimentação ou vestuarios inherentes ao serviço, fora de condições normais.

36 — As soluções que decorrem da teoria da renda, firmada nos caracteres objetivos, coincidem com os imperativos de justiça fiscal. As doações, heranças, sortes e outros aumentos de patrimonio, não são renda, não sofrem a tributação desta, pois lhes faltam as caracteristicas da periodicidade da fonte duravel e da diligencia do contribuinte em relação a esta. Mas sofrem outras imposições que, se fossem cumuladas com o imposto de renda, assumiriam o aspeto de confiscação.

Em varios paises já é de pratica usual a tributação das *valorizações espontaneas* ou acrescidas sem onus (plus-values non gagnées) de imoveis, tanto mais justas quanto, quase sempre, esse aumento de valor que locupleta o proprietario sem dispendio ou esforço deste encontra origem em obras publicas ou desenvolvimento geral do meio sob a ação fecundante ou organizadora do Estado.

Pelo principio da justiça e equidade fiscais, se não deve haver bi-tributação, submetendo-se tais enriquecimentos ao imposto de renda, é perfeitamente recomendavel que os tributos especiais sobre esses ganhos, como os impostos sobre heranças, premios de loterias, de propriedades nas doações, etc. e a contribuição pela valorização de imoveis por obras publicas, sejam fixadas em bases nunca inferiores ás do imposto de renda, mantida a escala progressiva.

Na realidade, porém, os impostos estaduais sobre transmissão de propriedade nas doações e "mortis causa" são sensivelmente inferiores ás bases do imposto de renda. Este, no Brasil, chega a atingir 18 % sobre a renda global que excede de 500:000$000, superpondo-se ao imposto cedular, e, no entanto, em varios Estados, o quinhão superior a 1.000 contos, que enriquece o herdeiro sem nenhum esforço deste, paga menos de 10 %. Num país, todos os impostos, gerais e locais, devem ser articulados para uma obra economica e social comum, ou, então, não há propriamente sistema tributario, mas simples mistura de tributos sem qualquer orientação racional.

A' luz daquela teoria da renda, uma vez que as leis de imposto em geral não definem o que seja renda e rendimento, para os efeitos da percepção, as instancias administrativas e os teoricos procuram resolver os casos duvidosos, como, por exemplo, os ganhos dos especuladores, os de quem tira uma sorte, ou vende com grande vantagem imovel adquirido por preço sensivelmente inferior, etc. Nesses casos, como em outros, falta o ele-

mento da periodicidade e se considera o lucro esporadico como um enriquecimento ou aumento do capital. A solução não será a mesma e considerar-se-á renda, se o contribuinte faz profissão das especulações, vendas de casas, etc., emfim, se emprega habitualmente nessas operações, que, para toda a gente, são atos isolados.

A renda se destaca da fonte sem empobrece-la ou desfalcá-la. No caso de exploração racional de minas, perdeiras, florestas, areias e bens e semelhantes, a venda dos produtos sobre todas as despezas de extração, bem como a amortização proporcional do capital relativo ao valor da fonte, deixando ainda saldo, que será o rendimento liquido.

Em caso contrario, se o explorador age sem método, hhá consumo de capital, e não renda. Não é diferente a situação do comerciante, que, nos preços de revenda, inclui necessariamente o custo da mercadoria e todos os seus encargos, com margem para o lucro, podendo ser responsabilizado criminalmente em varias hipoteses de venda com perda.

CAPITULO V

O IMPOSTO DE RENDA NO ATUAL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO

Sistema tributario — Interferencia e superposição. A partilha cedular com os Municipios e a Constituição de 1937. — As linhas gerais do imposto de renda no Brasil. — Regras de interpretação.

37 — A Constituçião vigente, como as anteriores, traça a discriminação das receitas publicas entre a União, os Estados e Municipios, o que vale dizer, estabelece as linhas gerais do sistema tributario. Este constitue sempre um problema grave e de suma dificuldade, que nenhum país consegue resolver de maneira satisfatoria.

Além das qualidades tecnicas propriamente financeiras, das quais as precipuas são a *produtividade* e a *elasticidade,* o sistema tributario contem sempre uma expressão politica, que se entrosa com questões juridicas, economicas e sociais. Qualquer alteração profunda da organização politica e juridica dum país traz consigo inevitavelmente a modificação do sistema tributario. O Brasil oferece exemplos palpitantes desse fenomeno nas Constituições que vigoraram em consequencia da proclamação da Republica, da revolução de 1930 e do golpe do Es-

tado de 1937. Tal seja o sistema fiscal da nação, tornar-se-á mais forte, nela, o poder central ou o local, repartir-se-á a ação estimulante do governo sobre todo o territorio ou se concentrará em determinados pontos deste. No Brasil, por exemplo, a maior porção dos tributos pagos pelo povo, cerca da metade do total, sempre correu para os cofres federais, ao passo que aos Municipios vem tocando apenas parcela inferior a 20 % do computo geral. Nos Estados Unidos se dá o inverso, cabendo aos Municipios a maior percentagem do total de tributos pagos pelos contribuintes. A hipertrofia do governo federal, antes de ser uma atitude confessada e sustentada francamente pela Carta de 10 de novembro de 1937, era um fato produzido e consagrado pelo sistema tributario. Cincinato Braga mostrou, na Constituinte de 1934, com algarismos, a verdade dessa desproporção entre os recursos obtidos pela União, pelos Estados e pelos Municipios. Como consequencia disso a vida sertaneja e até a propria litoranea se estiolam miseravelmente, não conhecendo a ação positiva do poder publico através dos canais de sucção fiscal, enquanto alguns nucleos urbanos, tendo á frente a capital brasileira, apresentam o mais injusto contraste de abundancia e desvelo do Governo.

No sistema tributario brasileiro, o imposto de renda coube, com sabedoria, á União, desaconselhavel que era entrega-lo aos Estados. A Constituição de 1934 discriminava, porém, o imposto cedular sobre imoveis e o atribuía á competencia dos Municipios. Estes de longa data vinham tendo como fontes precipua de sua receita o imposto perdial, a "decima", que incidia sobre o valor

locativo real ou presumido. Em 1930, o Governo Provisorio determinou que sobre a renda dos predios urbanos recaisse o imposto cedular na base de 6 %. Posta de lado a questão da constitucionalidade, era evidente que os rendimentos dos alugueis já tributados pelos Municipios na media de 10 a 15 % passaram a ser, com os 6 % federais, os proventos mais onerados em nosso país, conquanto não fossem os de maior segurança, nem de maior comodidade para os contribuintes da classe de rendas estaveis permanentes, derivadas do capital. Além desse aspeto de flagrante injustiça, tal tributação extorsiva relativamente ás demais, afugentando da aplicação em imoveis os capitais, tinha como consequencia agravar a crise da habitação, problema dos mais relevantes em toda a parte.

Já mostramos em outro topico, (vide numeros 21 e 22 deste livro) como a Carta outorgada pelo golpe do Estado suprimiu a reserva feita pela Constituição de 1934 em favor dos Municipios, que, assim, poderão retornar, por lei, á situação primitiva, submetendo-se á contigencia de partilhar com a União o unico campo tributavel de reconhecida produtividade, que lhes estava assegurado. Motivos de ordem economica e politica aconselham que se deixe aos Municipios a exclusividade do imposto cedular sobre os predios urbanos e rurais.

38 — O sistema tributario brasileiro, como aliás o de todos os países, está longe de obedecer a criterio rigorosamente cientifico e de evitar a interferencia de certos tributos. Até mesmo pelo fato de ter conser-

vado velhos impostos de mais de seculo ao lado de impostos modernos que atingiam as mesmas atividades, é incontestavel que não quiz estabelecer um sistema de tributações em compartimentos estanques, o que, aliás, é quase impossivel de obter-se na pratica. Dest'arte não se pode sustentar *ad instar* do artigo 24 da Constituição, proibitivo das bi-tributações através dos impostos que de futuro forem criados, um principio rigoroso e inflexivel a ser aplicado aos efeitos praticos dos impostos estabelecidos nos artigos 20, 23 e 28 da mesma Carta Politica. Assim, em que peze a opinião de Amaro Cavalcante, Edmundo Lins e outros, entre os quais pretendem que esteja Rui Barbosa, o imposto cedular de renda sobre vencimentos, ordenados e remunerações não pode ser considerado o mesmo imposto de industrias e profissões, atribuido aos Estados (vide longa sustentação da tése contraria pelo Ministro Edmundo Lins, no acordo do Supremo Tribunal Federal, de 4-1-929, *"in* "Rev. de Dir.", v. 96 p. 344). Basta lembrar que o imposto de industrias e profissões incide sobre o contribuinte pelo simples fato de exercer ou se propor a exercer tal ou qual atividade profissional, quer tenha ou não auferido proveitos dela, ao passo que o imposto de renda atinge somente os rendimentos real e efetivamente percebidos pelo contribuinte na mesma atividade, considerados em conjunto com quaisquer outros rendimentos, depois de abatidas as despesas indispensaveis á obtenção desses proventos.

Além disso, pela sua propria natureza, o imposto de renda é um tributo de *superposição,* como o qual, segundo o consenso dos escritores, os países procuram

corrigir as injustiças dos varios impostos pertencentes aos respectivos sistemas tributarios. Logo, presupõe a existencia desses outros impostos, cuja existencia não o exclue sobre a mesma fonte de proveitos, contanto que a atinja *somente sobre o aspeto da renda.*

Por essa particularidade do imposto de renda é juridico e possivel que, no regime da Constituição de 1937, uma lei federal restabeleça o imposto cedular sobre a renda de imoveis, o que, entretanto, não mereceria aprovação do ponto de vista economico e de justiça fiscal. Mas, ainda que condenavel se encarada sob estes ultimos aspectos, tal lei seria perfeitamente compativel com o espirito da Carta de novembro de 1937 e violaria o principio da proibição das bi-tributações por ela copiado da Constituição de 1934.

O fato é observado no sistema financeiro dos outros paises: "Ordinariamente as leis fiscais gravam varias vezes a mesma fonte. Em ultima analise, todos os impostos, qualquer que seja o seu nome, recaem sobre a renda ou o patrimonio." (v. Eheberg).

Daí, entretanto, não se conclue que o imposto de renda, nas suas linhas caracteristicas, possa ser utilizado pelos Estados, sob denominação diversa, como, por exemplo, sobre o capital invertido em hipotecas, capitação proporcional aos ordenados, percentagens sobre comissões de corretores ou remunerações de diretores de bancos, gerentes de empresas e hipoteses analogas.

39 — O imposto sobre a renda, expressamente mencionado no artigo 20 da Constituição, é parte obrigatoria do ról de receitas da União e, com os varios retoques e

aperfeiçoamentos realizados nos dez a quinze anos de pratica, as leis e regulamentos a êle pertinentes acolhem as medidas e métodos considerados mais adequados e proficuos nos diversos paises. O nosso mecanismo legal de imposto de renda, conquanto passivel de critica em alguns pontos, não é inferior ao dos paises mais adeantados. Pouco importa que o Regulamento em vigor esteja longe de ser um modelo de clareza e tecnica legislativa.

O imposto é formado por dois tributos combinados, — o cedular proporcional sobre os rendimentos das varias categorias discriminados, e o complementar progressivo, que recai sobre a renda global. (Vide n. 31 deste livro).

A progressividade foi adotada sob a forma de *tarifa graduada,* ("progressivité par tranche" dos franceses, "Staffeltariff" dos alemães), isto é, a renda livre é dividida em gráos, cada um dos quais sofre a tributação isolada e progressivamente. Por exemplo, um contribuinte que tenha 50:000$000 de renda pagará ½ % sobre a parcela compreendida entre 10 e 20:000$000, mais 1 % sobre a que exceder destes 20:000$000 até 30:000$, mais 3 % sobre o excesso deste 30 até 60:000$000. Esse processo é mais suave e justo do que o da progressão global, que tributaria toda a renda á mesma taxa, sem distinção dos gráos inferiores.

O imposto recai sobre todas as pessôas fisicas e juridicas, mas estas pagam apenas o celular, ficando o complementar progressivo a cargo dos individuos que as compõem. O imposto proporcional ou cedular é discriminado, variando de 1 a 8 %, conforme as categorias,

que são atualmente quatro: 1.ª) Comercio e qualquer outra exploração industrial, inclusive a agricola e a das industrias extrativas vegetal e animal; 2.ª) Capitais mobiliarios, inclusive titulos da divida publica; 3.ª) Ordenados, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remuneração sob qualquer titulo e forma contratual; 4.ª) Exercicio de profissões ou artes quaisquer não comerciais e não compreendidas nas outras categorias. A 5.ª categoria, relativa a rendimentos de capitais imobiliarios, desapareceu com a Constituição de 1934 e por enquanto nenhuma lei a restabeleceu, regulamentando, no particular, a Constituição de 1937.

O processo de arrecadação se baseia precipuamente na declaração feita em formulas ou modelos oficiais pelo contribuinte, que, por sua vez, está sujeito ao dever de prestar informações relativas a todos aqueles a quem pagar rendimentos tributaveis, e, ainda, pela percepção na fonte quanto á de rendas remetidas para residentes no estrangeiro, juros de debentures e obrigações ao portador, como tambem dividendos de obrigações ao portador. Dest'arte, o processo americano de informação nas fontes tem, em nosso país, importancia preponderante sobre a "stopagge" ou retenção.

A tecnica de incidencia e de arrecadação do imposto é traçada pelo regulamento de 1926 e de suas sucessivas modificações. Os inevitaveis casos de duvida e controversia são objeto da interpretação das autoridades fiscais e do Conselho de Contribuintes, registrando-se decisões judiciarias em alguns assuntos, como a tributação de apolices, vencimentos de magistrados, funcionarios estaduais e alugueis de casa, etc.

Dado o carater igualmente teorico e pratico deste livrinho, indicaremos nos capitulos seguintes os casos mais notorios de duvida e as ultimas soluções administrativas ou judiciarias. O apendice traz o regulamento com as modificações como está em vigor em 1938.

40 — Mais do que qualquer outro imposto, o de rendas suscita controversias de direito, porque o aplicador, ante o silencio da lei fiscal, é obrigado a buscar no direito civil, comercial, publico, administrativo e em outras disciplinas juridicas noções indispensaveis á caracterização do contribuinte, ou á noção de renda. Em numerosos casos concretos, surgirá a duvida se tal empresa é civil ou comercial, com iniludivel interesse pratico, porque, conforme for a solução, o imposto será maior ou menor. E como esse exemplo muitos outros poderiam ser oferecidos.

Quanto á interpretação, é dominante a doutrina de que as leis fiscais se aplicam estritamente, não suportando inteligencia extensiva, nem recurso á analogia: *in dubio contra fiscum,* o que vale dizer, em caso de duvida adote-se a solução mais favoravel ao contribuinte. Isso, porém, no entender o campo de incidencia do imposto, materia em que a lei é reputada taxativa. Em se tratando, porém, de isenção e redução, sustenta-se o principio contrario: o favor ha-de constar clara e expressamente da lei e só beneficia os contribuintes ou casos estritos, porque se não presume no legislador o intuito de dispensar alguem do dever de contribuir para as despesas publicas. Assim, as isenções e exonerações tambem são taxativas e não se alargam por equidade. (Vide

Carlos Maximiliano, na "Herm. e Apl. Dir." e nos "Coment., á Const."; jurisprudencia da Corte Suprema, acord. de 16-8-1934, D. Just. de 25-2-36 ou R. F., 1937, n. 66 da sec. I. Renda. E notas taquigraficas do voto do Ministro Costa Manso, acord. da Corte Suprema 15-9-934 na R. F., 1937, n. 61, pg. 25).

Todavia essas noções de exegése devem ser adatadas á estrutura especial do imposto novo. Não se deve esquecer que êle não é um imposto excepcional, mas, sobretudo, um imposto *novo* decorrente duma lei que não pode ser excessivamente casuistica e que, no seu contato com a realidade, deverá buscar os melhores subsidios para o continuo aperfeiçoamento. E', além disso, um imposto de carater geral, introduzido em nosso sistema tributario para abranger toda a coletividade como contra-peso aos inconvenientes dos impostos indiretos. Dest'arte, ha-de inferir-se a regra geral de que quem tem rendas provenientes do país está sujeito ao imposto, salvo provando um dos casos expressos de exoneração. A grande dificuldade reside em estabelecer-se uma teoria segura da renda, assunto que esboçamos no capitulo IV (numeros 32-36), adotando a doutrina dos escritores franceses.

41 — Todos os serviços relativos ao imposto sobre a renda, no Brasil, teem organização especial, subordinada naturalmente ao Ministerio da Fazenda, mas com grande parcela de autonomia. Compete á Diretoria do Imposto sobre a Renda a superintendencia de todos os serviços, inclusive os estudos necessarios ao aperfeiçoamento do sistema, para o que a Seção do Gabinete

tem como atribuição expressa "organizar e manter em perfeita ordem uma biblioteca de trabalho sobre o imposto de renda e promover estudos sobre a legislação estrangeira relativa ao aludido imposto, acompanhando as suas alterações e, bem assim, tudo que possa interessar ao aperfeiçoamento do sistema do imposto de renda no Brasil."

A execução dos serviços pertinentes ao imposto de renda é atualmente regida pelo regulamento anexo ao Dec. n. 699 de 18 de março de 1936.

As seções administrativas nos Estados se acham diretamente subordinadas á Diretoria do Imposto de Renda, sem dependencia das Delegacias Fiscais e Alfandegas, ás quais ficam anexas para o recolhimento das quantias pagas pelos contribuintes e pontos secundarios. As outras repartições do Ministerio da Fazenda exercem o papel de colaboradores, prestando concurso ás seções da Diretoria do Imposto de Renda.

CAPITULO VI

OS CONTRIBUINTES E AS ISENÇÕES

Renda — Quem é considerado contribuinte. — Pessôas fisicas e juridicas — Isenções — Autarquias administrativas — Agentes diplomaticos e consulares — Casas duvidosas. — Informações das fontes.

42 — Conquanto a lei e o regulamento em vigor determinem quais os rendimentos que, pela sua origem, estão sujeitos ao imposto, pode-se afirmar que, em geral, a renda ganha no país, em virtude de atividades nele exercidas, total ou parcialmente, salvo as exeções legais, está tributada, porque a quarta categoria tem amplitude bastante para praticamente atingir os reditos que escaparem às demais. Evidentemente, formulando-se esse principio, aceita-se a teoria da renda, segundo a qual esta apresenta como caracteristicas *a existencia duma fonte relativamente permanente, ou, pelo menos, duravel; a periodicidade; e a aplicação de maior ou menor atividade do contribuinte à exploração ou manutenção da mesma fonte,* segundo expuzemos noutra parte deste livro (capitulo IV, numeros 32 a 36). Daquele principio de generalidade, que não está expresso no regulamento, nem na lei, mas resulta da propria indole do tributo em es-

tudo, como da organização das categorias procurando abranger os rendimentos de todas as origens, decorre que toda isenção ou exoneração é taxativa e deve fundar-se em dispositivo expresso.

E da noção de renda já exposta resulta que se não pode considerar como tal ou como rendimento aquilo que o contribuinte ganhou de modo esporadico, eventual, sem que para isso empregasse normal ou habitualmente a sua atividade: é o caso das heranças, legados, premios de loteria, ou de seguros de vida, restituições destes, doações não remuneratorias, — que não são tributadas.

No sistema brasileiro, a economia de renda, tambem designada como "renda virtual", proveniente do fato de alguem utilizar-se de casa propria, é expressamente isenta (Regulamento, artigo 14), embora não haja distinção "entre os rendimentos, quanto à especie em que forem pagos" e "os rendimentos que não forem pagos em dinheiro, serão avaliados pelo valor que tiverem na data da percepção" (Regulamento, artigos 22 § unico e 23).

E' condição essencial à tributação a de que os rendimentos se originem de atividades desempenhadas total ou parcialmente dentro do territorio brasileiro e remuneradas pela economia nacional. O imposto de renda incide pois sobre os rendimentos de atividade iniciada no país e terminada fora dele, como sobre a que for iniciada fora e terminada dentro dele, mas nunca sobre a inteiramente exercida no estrangeiro, e remunerada com a economia estrangeira, ainda quando o rendimento proveniente dessa ultima hipotese se transfira para pessôa domiciliada e residente no territorio nacional. Deve

ser essa a inteligencia do § 1.º do artigo 1.º do Regulamento.

Para os efeitos de declaração e incidencia, o sistema brasileiro divide os contribuintes em duas grandes classes:

a) pessôas fisicas;

b) pessôas juridicas, compreendidas entre estas as firmas individuais. Os corretores, que até 1937 eram considerados pessôas juridicas para os efeitos regulamentares, hoje estão classificados entre as pessôas fisias da 4.ª categoria.

Por essa assemelhação das firmas individuais às pessôas juridicas, isto é, às sociedades comerciais e civis, vê-se que a classificação fiscal não obedece ao mesmo ponto de vista do direito comum, mas, apenas, às conveniencias de ordem tecnica do fisco. As fundações, equiparadas pelo regulamento às sociedades civis, *ad instar* dos artigos 71 e 72, — na classe das pessôas juridicas, portanto, — em certos casos estão isentas, como veremos adeante.

A importancia pratica da classificação é grande, porque influe nos deveres do contribuinte, no "quantum" do imposto e em pontos importantes.

43 — Toda *pessôa fisica,* qualquer que seja a sua nacionalidade, sexo, estado ou profissão, se residir ou fôr domiciliada no territorio nacional, ou mesmo se residir fora dele, é contribuinte do imposto de renda desde que aufira rendimentos liquidos procedentes to-

tal ou parcialmente do país e superiores a 10:000$000 anuais.

O artigo 15 do Regulamento firma esse principio, discriminando por alineas, aliás desnecessariamente, os brasileiros e estrangeiros, os residentes e os não residentes no país.

Conquanto pelo direito civil se transmitam aos herdeiros na data da morte do "de cujus" o dominio e a posse da herança, inclusive o direito à percepção dos frutos, a lei fiscal considera o acervo indiviso como um todo, que deve pagar o imposto pelos seus rendimentos, independentemente da parte ideal de cada sucessor (Confr. os artigos 1572 do Codigo Civil e 17 do Regulamento).

44 — As pessôas juridicas, inclusive as firmas individuais a elàs assemelhadas pelo Regulamento, quer civis, quer comerciais ou de outra qualquer naturesa, contanto que de direito privado (C. Civil, artigo 16), salvo isenção por dispositivo expresso, são contribuintes do imposto de renda, mesmo que os seus rendimentos sejam inferiores a 10:000$000 anuais.

45 — As isenções do imposto de renda se fundam, umas, na legislação especial, relativa a esse tributo, outras em leis e decretos diferentes, visando a proteção de determinadas entidades e atividades no interesse publico.

Em principio, estão isentas todas as pessôas, *quer fisicas, quer juridicas,* no exercicio em que iniciarem as suas atividades no territorio nacional, já que o imposto

de renda toma como base de incidencia, em cada exercicio, os rendimentos do exercicio anterior, isto é, do *ano-base*. (artigos 18 e 57 do Regulamento).

Estão isentas as *pessoas fisicas* se os respectivos rendimentos liquidos totais não excederem de 10:000$ no ano-base.

E' o chamado principio de imunidade do minimo de existencia, que, atualmente, está respeitado pelas leis de imposto de renda dos varios paises.

Quanto às pessoas juridicas, inclusive as fundações, estão isentas apenas as que, não visando fins economicos, tenham por objeto obras de assistencia social, caridade, beneficencia, proteção à infancia e à velhice, defesa nacional, educação e instrução gratuita; luta contra a tuberculose, sifilis, morféa e outros flagelos sociais; desenvolvimento das ciencias e dos esportes (Regulamento, artigos 71 e 72); as cooperativas escolares e as rurais sistema Raiffeisen; as companhias de navegação com séde em outro país se este assegura reciprocidade às companhias analogas brasileiras; o Banco do Brasil; o futuro Banco Nacional de Credito Rural; as peixarias nas condições previstas no decreto numero 24.519 de 1934; as autarquias administrativas, (vide n. 46, adeante).

Ex-vi do § unico do artigo 32 da Constituição de 1937, os serviços publicos concedidos a particulares não gosam de isenção tributaria, salvo a que lhes for outorgada no interesse comum, por lei especial. Esse dispositivo veio suprimir uma das maiores causas de litigios judiciais em torno do imposto de renda (Vide a proposito da interpretação do regulamento, na parte rela-

tiva a concessionarios de serviços pubilcos estaduais, o acord. da Corte Suprema de 7-8-934 e respectivas notas taquigraficas. D. Just. 10-12-937 ou na Rev. Fisc., 1937, decreto n. 608 da seç. I. R.)

46 — As organizações autonomas criadas pela União, Estados ou Municipios, com patrimonio proprio e finalidade especial, conquanto muitas vezes possam assumir aspéto de exploração economica e aparencia de verdadeiras empresas privadas, são inegavelmente pessôas de direito publico ou serviços publicos de pessôas de direito publico, como demonstrou Tito Prates, designando-as por *autarquias administrativas,* em interessante monografia sobre o assunto.

E' o caso do Departamento Nacional do Café, do Instituto Baiano do Fumo e outras entidades com patrimonio proprio e larga autonomia, tão afastadas das caracteristicas ostensivas das repartições publicas, que até algumas delas já têm sido acionadas no fôro comum, sem nenhuma dependencia das pessoas juridicas das quais provieram. Evidentemente não podem estar sujeitas ao imposto de renda, pois são afinal serviços ou coisas dos Estados e municipios, que a União não pode tributar nos termos do artigo 32, letra *c* da Constituição Federal. Não são propriamente autarquias administrativas as sociedades de particulares das quais fizeram parte ou tiverem ingerencia, mesmo direta, os Estados e Municipios, e, por isso, parecem-nos sujeitas ao imposto de renda, sem que haja infração do citado dispositivo constitucional.

47 — As leis estrangeiras, como a francesa, por exemplo, concedem isenção do imposto de renda aos embaixadores e consules na base da reciprocidade por parte dos paises por eles representados. A legislação brasileira é silente na materia e parece dispensavel estabelecer expressamente qualquer imunidade nesse caso, desde que os agentes diplomaticos e consulares de carreira, não auferindo rendimentos do territorio nem da economia nacionais, mas apenas vencimentos dos respectivos governos estrangeiros, estão isentos nos termos gerais do regulamento, que tributa os réditos ganhos no Brasil, isto é, da economia nacional. (Regulamento, artigo 1.º, § 1.º; no mesmo sentido, quanto á interpretação desse dispositivo de modo a excluir os rendimentos provindos do estrangeiro, embora gastos no Brasil, já se manifestaram Severino Cavalcanti e Oswaldo Rezende. Vide "Pratica do Reg. I. Renda", deste, pg. 28 e nota).

48 — A par desses casos pacificos de insenção, os repositorios de decisões administrativas e judiciarias relativas ao imposto de renda apresentam os casos duvidosos, que teem dividido a opinião dos juristas, como a tributação dos funcionarios estaduais pelos seus vencimentos, a dos juros de apolices e outras de que nos ocuparemos nos topicos consagrados a cada uma das cedulas, pois são antes impugnações baseadas na origem dos rendimentos, do que na pessôa do contribuinte —. De passagem, fique dito que não as incluimos como isenções.

49 — Ao lado da classificação entre pessôas fisicas

e juridicas, o regulamento mantem a "stopagge", ou retenção nas fontes, relativamente a rendas remetidas para o estrangeiro e a juros, dividendos e rendimentos de titulos ao portador, casos em que a tributação se estabelece sem consideração à pessôa do contribuinte, salvo o direito à restituição ou compensação do excesso, nos termos dos §§ 2 e 3 do artigo 174 do Regulamento. Nessa particularidade de tecnica financeira, o Brasil seguiu o sistema norteamericano, limitando ao minimo a retenção na fonte, que, entretanto, na Inglaterra, é empregada para percepção de mais da metade da arrecadação total do "income tax". Os Estados Unidos, depois dum ensaio pouco feliz da retenção, causa de protestos e descontentamentos dos contribuintes, instituiu o sistema de informações da fonte, que é tambem o adotado pelo regulamento brasileiro. A leitura das coleções de decisões administrativas mostra como dia a dia cresce a eficiencia do cadastro baseado nas informações das fontes, permitindo o controle dos contribuintes menos leais.

CAPITULO VII

A DECLARAÇÃO E O LANÇAMENTO EX-OFICIO

Os modelos — Quem está obrigado á declaração — Consequencias da demora e da falta de declaração — Unidade de declaração — Chefe de Familia — Casal com incomunicabilidade de bens — Espolio — Lançamento *ex-oficio.*

50 — No sistema brasileiro, a declaração do contribuinte constitue peça primacial, já que a retenção nas fontes está limitada a poucas hipoteses e o lançamento ex-oficio só tem cabimento se houve erro, desidia ou dolo do mesmo contribuinte. Essa declaração deve ser feita nas formulas impressas, isentas de sêlo, fornecidas gratuitamente pelas repartições incumbidas dos serviços de imposto de renda em todo o territorio nacional. A necessidade de metodização dos serviços e a propria comodidade do contribuinte justificam a obrigatoriedade do uso desses modelos. Todavia a Corte Suprema conheceu de um caso em que o contribuinte fizera sua declaração inteiramente manuscrita, sem utilizar os modelos regulamentares, e o relevou de qualquer penalidade. Tratava-se aliás de sociedade comer-

cial, de movimento apreciavel, domiciliada em cidade onde eram acessiveis facilmente as formulas pela existencia de estação arrecadadora federal. (Vide acord. de 14-8-934 e respectivas notas taquigrafadas — Rev. Fisc., decreto n. 517 da Seç. I. R., 1937).

O regulamento estabeleceu dois modelos diferentes, destinando um às pessôas fisicas e outro às pessôas juridicas, inclusive firmas individuais a estas equiparadas. São os chamados modelos 25 e 26, este para as pessôas fisicas e aquele para as pessôas juridicas. Além dessas formulas, o contribuinte deverá preencher outra para as informações dos rendimentos pagos a terceiros.

51 — Toda pessôa fisica que auferir rendimentos brutos superiores a 10:000$000 anuais é obrigada a apresentar a declaração ainda que, operadas as deduções permitidas, nenhum imposto tenha a pagar, porque o liquido fique abaixo do limite do minimo de existencia — 10:000$000. A repartição, entretanto, pode exigir esse dever de quem tenha rendimentos brutos inferiores a 10:000$000. Toda pessôa juridica, inclusive as firmas individuais, são obrigadas à prestação da declaração, como tambem ao pagamento do imposto, mesmo que seus rendimentos brutos sejam inferiores a 10:000$000. (Artigo 88 do Regulamento).

As declarações podem ser feitas a partir de 2 de janeiro de cada ano, mas a 30 de junho encerra-se o praso para recebimento sem penalidade. Todavia, em caso de força maior, é possivel uma prorogação de 30 dias, se requerida antes de 30 de junho. Tambem é possivel a concessão de praso razoavel ao contrbiuinte que

se achava no estrangeiro durante o primeiro semestre do ano e não deixara procurador no país. Os estrangeiros em transito no pais por mais de 3 meses, tendo percebido rendimento no territorio nacional, poderão fazer a declaração em qualquer tempo antes de se retirarem. As firmas que se extinguem ou se liquidam antes de 30 de junho farão a declaração imediatamente.

52 — Se até 30 de junho o contribuinte não tiver feito e apresentado a declaração incorrerá em multa. Esta será de 10 % apenas, mas agravada com a perda da faculdade de pagar o imposto em prestações se, afinal, *espontaneamente*, entregar a declaração já fora do praso. Caso, porém, não apresente espontaneamente a declaração, já decorrido o praso, caberá o lançamento *ex-oficio*, em virtude do qual perderá o direito às deduções e ficará sujeito à multa de 30 % sobre o imposto se, intimado para prestar esclarecimentos, proceder com lisura, dando-os completos ou pelo menos declarando rendimentos iguais ou maiores do que os constantes de seu cadastro na repartição; essa multa será de 50 % do imposto se, intimado para dar esclarecimentos, não atender à repartição, e de 300 % se agir com ma fé ou dolo. As pessoas juridicas, além dessas penalidades, incorrerão na perda do direito, que acaso tenham, de optar entre fazer a declaração e pagar o imposto pela renda liquida, receita bruta ou volume de vendas mercantis.

53 — A declaração de renda, em regra, deve ser uma, abrangendo a matriz os rendimentos das filiais, sucursais e agencias; o marido tambem os rendimentos da

mulher, se casada pelo regime da comunhão de bens, que é o da quase totalidade dos matrimonios no Brasil; o pai tambem o dos filhos menores. A pessoa fisica numa só declaração consignará rendimentos percebidos em varias localidades, discriminando-as, é claro. Quando a mesma pessoa apresentar duas ou mais declarações, ficará sujeita a pagar em dobro a diferença de imposto resultante da reunião delas (Reg., artigos 89 e 90). Entretanto, as pessôas da mesma familia, vivendo em comum, são tributadas na razão das importancias que cada uma perceber, salvo direito assegurado ao chefe de solicitar que o lançamento das pessoas que vivem sob seu teto seja feito em seu nome, caso em que responde pelo pagamento devido por todos, fazendo jús, é logico, ás deduções "per capita" dos encargos de familia (art. 19). Nesse ponto a lei brasileira, permitindo essa opção, é mais liberal do que a francesa, que impõe a declaração por familia obrigatoriamente, — medida que, aliás, Alix e Lecerclè defendem como de estrita justiça fiscal, ao passo que varios outros, como o celebre jurista François Geny, a combatem, como desfavoravel às familias numerosas e incentivadora de concubinatos. Dada a natureza complexa do imposto de renda, á qual não são estranhos problemas morais e sociais, a solução brasileira, deixando a escolha ao chefe da familia, é mais sabia.

O Regulamento não define, nem explica o que seja "chefe de familia", omissão que nos pode fazer crer que adota a solução do direito civil. Não deve ser entendido desse modo, pois, como já vimos em outros pontos, o direito fiscal nem sempre está acorde com o direito comum. Por "Chefe de familia", para os efei-

tos do imposto de renda, deverá ser tomado aquele que de fato, pelas suas responsabilidades na economia de um lar, como tal deva reputar-se, embora seja, não raro, um filho e não o pai, um neto e não o avô.

A mulher casada pelo regime da separação de bens, ou outro que não o da comunhão de bens, poderá fazer a sua declaração separada da do marido. Mesmo no regime da comunhão de bens, poderá exercitar esse direito se tiver bens gravados com a clausula de incomunicabilidade (Acord. do C. C., n. 4167, D. O. 20-4-37 ou R. F., 937, n. 341; idem numeros 4274 no D. O. 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 379).

54 — Morto o contribuinte, a declaração será feita em nome do acervo enquanto se não proceder à partilha. Se ocorrer o falecimento antes da época de entrega da declaração e ainda não estiver ultimado o inventario, o espolio apresentará a declaração com base nos rendimentos do ano anterior, salvo quanto aos do trabalho, que serão os realmente auferidos no ano do falecimento. Se se ultimar o inventario antes da época de entrega da declaração — não serão declarados os rendimentos do ano anterior e sim os auferidos dentro do ano em que se ultimar o inventario (Reg., artigo 17, § 1). Não se aplicam aos herdeiros penalidades pela falta de declaração imputavel ao falecido (Ac. do C. C., na R. F., 37 ,n. 9, 175, 187 e varios outros).

55 — Cabe lançamento *ex-oficio* quando o contribuinte não fizer a declaração de seus rendimentos; ou recusar os esclarecimentos que lhe forem solicitados,

ou não os prestar satisfatoriamente; ou fizer declaração inexata (Reg., artigo 113). Em qualquer caso, é essencial a intimação do contribuinte, pessoalmente, pelo correio com AR (aviso de recepção) ou por edital, sendo nulo o processo respectivo se lhe falta essa formalidade, (Sentença do Juiz Ribas Carneiro, 9-4-938, no "Arq. Jud.", v. 46, pg. 218). O lançamento *ex-oficio* é regido pelos artigos 113 a 117 do Regulamento.

Quando o contribuinte faz a sua declaração e presta esclarecimentos, tem por si uma presunção de boa fé, que só poderá ser elidida pelo fisco com a prova em contrario resultante de informações das fontes, cadastros, dados de outras repartições, indicios evidentes e outros elementos positivos de convicção. (Acordo do C. C. numeros 3661, D. O. 10-4-37 ou R. F., 937, n. 105 e n. 342; Ac. n. 1698, R. F., 1936, n. 164 e inumeros no mesmo sentido).

Quando, pelo contrario, não apresentou a declaração ou não prestou esclarecimentos, ficando sujeito ao lançamento *ex-oficio,* dá-se o inverso, cabendo-lhe demonstrar que a repartição está em erro. (Vide acord. do C. C. na Rev. Fisc., 1937, n. 235) Cabe-lhe o peso da prova.

Os erros tecnicos ou outros cometidos de boa fé, as contradições e defeitos que não importem em dolo devem ser atendidos pela repartição, sanando-os, se de sua competencia, ou propondo relevação da multa por equidade, se o regulamento prescreve essa pena para a infração (Vide acord. 4669 na R. F., 1937, n. 531 ou D. O. 20-10-37; id. 4646 na R. F., 937, numero 521; id. 4128, R. F. 1937, n. 327; tambem os casos de força

maior: acord. do C. C., na R. F., 1937, n. 241; id. 4474 na R. F., 1937, n. 446 e outros). O mesmo se dá no caso de pluralidade de declarações em que a boa fé é evidente, como quando numa delas se faz referencia à outra (D. I. R., no D. O. 6-11-37 ou R. F., 1937, n. 597; vide ainda Ac. n. 5449, no D. O. 15-10-37 ou R. F., 1938, n. 127).

CAPITULO VIII

RENDIMENTOS DA CEDULA "A" E DE PESSOAS JURIDICAS, INCLUSIVE FIRMAS INDIVIDUAIS

56 — Como a cedula A da 1.ª categoria está virtualmente desaparecida, desde que os rendimentos a ela pertencentes devem ser declarados nas formulas destinadas a pessôas juridicas ou, então, em outras cedulas, notadamente a "D" e a "G", é util ver-se como ficam distribuidos os contribuintes arrolados pelo regulamento naquela primeira categoria.

O artigo 2.º do Regulamento traz a longa enumeração dos rendimentos mixtos derivados do capital e do trabalho aplicados e classificados na primeira categoria.

Preliminarmente há a distinguir se o contribuinte é pessôa fisica ou juridica, compreendida no numero destas as firmas individuais. Em seguida, ainda é preciso distinguir se a pessôa juridica, quando sociedade, é civil ou comercial. Essa distinção não é problema dos mais simples, sabido que o proprio direito comercial não oferece um criterio seguro e uma nitida linha de separação em certos casos concretos. Além disso, há os casos

especiais de pessôas que praticam habitualmente atos de comercio e, entretanto, não são comerciantes. Por outro lado, para efeitos fiscais, alguns pretendem que sejam equiparados aos Comerciantes e tributados como estes, certos profissionais que, pelo Direito Comercial, não passam de simples agentes auxiliares do comercio. Ainda ha pouco tempo sucedia isso com os corretores, classificados como pessôas juridicas comerciais até 1937, quando, em bom direito, não são negociantes, embora pratiquem habitual e profissionalmente atos do comercio.

Estudando identico problema na legislação e na pratica fiscal francesa, Allix e Lecerclé mostram que nem sempre a ultima se ajusta ao rigor dos principios juridicos, usando "raciocinios analogicos de legitimidade discutivel". Segundo os mesmos autores três concepções diferentes se podem estabelecer em relação aos lucros comerciais:

a) os lucros são comerciais segundo o criterio do codigo e das leis comerciais, assinaladamente artigos 632 e 633 do codigo comercial francês, compreendendo-se entre os ganhos comerciais, os provenientes da industria; — ou:

b) os lucros são comerciais segundo a lei comercial, e industriais, no sentido tecnico-economico, isto é, quando se originam duma transformação de materia. Nesse caso a mesma exploração industrial, como a exploração da pedreira, ou do areal, pode ser civil, se é feita pelo proprietario, e comercial se feita por terceiro; — ou:

c) os lucros são comerciais num criterio largo de apreciação segundo o quer o fisco, independentemente de regras juridicas ou economicas. E', na França, o criterio adotado pelas repartições encarregadas dos serviços do imposto de renda, utilizando com "legitimidade discutivel" a analogia.

Os escritores citados propendem para o segundo criterio.

57 — Ha interesse pratico em saber se determinado contribuinte é sociedade civil ou comercial, "firma" individual ou pessôa natural, desde que as sociedades, quando civis, pagam o imposto cendular na base de 3 % e, quando comerciais, na do dobro, ou 6 %, e as firmas pagam como estas ultimas, ao passo que as pessôas naturais pagam, nas diversas cedulas, salvo a "B", imposto mais moderado.

A simples forma da sociedade não induz o seu carater mercantil, já que a sociedade civil pode revestir as formas estabelecidas nas leis comerciais sem que, por isso, deixem de ser considerada civil, inscrita no registro civil e sujeita ao fôro do civel. (Codigo Civil, artigo 1.364).

São consideradas comerciais todas as pessôas, — sociedades ou firmas individuais — que estejam inscritas na Junta Comercial ou que, mesmo não estando registradas nessa repartição, se dediquem habitualmente a atos de comercio, se os não praticam em qualidade outra que não a de comerciante, pois, como já se disse, certas pessôas realizam atos comerciais como auxiliares, tais como os prepostos e outros. Em regra geral, o ato de comercio

se carateriza pela *especulação* e pela *interposição* entre produtores e consumidores, mas não há, nem é possivel, um criterio unitario e rigido para indentifica-lo. (Vide Carvalho Mendonça e toda a doutrina por ele citada).

O direito fiscal, conquanto tenha relativa autonomia, não pode rejeitar a orientação do direito comercial nas soluções a adotar em frente aos casos concretos. Pouco a pouco a Diretoria do Imposto sobre a Renda e o Conselho de Contribuição vão firmando a jurisprudencia administrativa, devendo notar-se que são relativamente poucas as controversias suscitadas pelos contribuintes em relação a essa materia, a despeito dos interesses praticos que podem resultar.

58 — No momento, a orientação fiscal de referencia á 1.ª categoria vem obedecendo ao seguinte criterio:

a) considera comerciais todas as sociedades que praticam atos de comercio, exceto aquelas que exploram, em suas propriedades, produtos do solo ou da criação;

b) considera civis as sociedades que o são positivamente e ainda que exploram diretamente, sem adquirir a terceiros, os produtos do solo, sob a forma de agricultura, industria extrativa animal ou vegetal, pecuaria em geral, inclusive engorda (vide sobre o carater civil desta Allix e Lecerclé) apicultura, psicultura, sericultura, arrendamento de pastos, desde que tenham organização juridica ou ostensiva como sociedades.

c) considera pessôas fisicas as que praticam atos

de comercio sem carater de continuidade, sem ocupação exclusiva, ainda que como profissão, como tambem as pessôas naturais que se dedicam á agricultura, pecuaria e outras atividades rurais enumeradas no item anterior.

Assim os contribuintes mencionados no artigo 2 do Regulamento como incluidos na 1.ª categoria, ou cedula "A", pagam e devem fazer a sua declaração do seguinte modo:

I) nas formulas de pessôas juridicas todas as sociedades comerciais, (inclusive as industrias) e civis, envolvendo universalmente os rendimentos de quaisquer fontes, e, ainda, as firmas mercantis individuais;

II) na cedula "B" (2.ª categoria) das formulas destinadas ás pessôas fisicas, a mobilização de capitais em operações de penhores, compra-e-venda de metais preciosos e moedas (artigo 2.º, *a*, n. 5);

III) na "C" todas as remunerações fixas (ordenados, salarios etc.) e percentagens por atos de comercio praticados por quem exerça emprego;

IV) na cedula "D", os lucros de quaisquer das atividades previstas no artigo 2.º, quando praticadas por pessôas naturais, não comerciantes, e que não estejam enquadrados em qualquer dos itens, anteriores ou posteriores a este;

V) na cedula "G" as atividades rurais das pessôas naturais (artigo 2.º do Regulamento letras *j, k, l, m,* § 1.º, § 2.º na parte relativa aos proprietarios que arrendam suas terras , § 3.º).

Os condominos farão declaração individual, segundo a natureza do rendimento (artigo 2.º § 4.º).

De acordo com a interpretação do Ministerio da Fazenda, não são isentas as fabricas de cimento benificiados pelo decreto 21.829 de setembro de 1932, pois decisões em contrario do 1.º Conselho de Contribuintes (por exemplo, acord. 5062 de 24-8-37, *in* D. O. de 1-12-37, n. 673) veem sendo reformadas, em gráo de recurso pelo Ministro (Rev. Fisc., 1938, I. R., n. 33). O mesmo ocorre com as usinas metalurgicas protegidas pelos decretos legislativos 3.316 de agosto de 1916 e 3.991 de janeiro de 1920 e 4.246 de 1921 (Decisão do Min. da Faz. em recurso interp. de acord. do Cons. de Contrib., Rev. Fisc., 1938, I. R. n. 1). A jurisprudencia da Corte Suprema em relação a esses casos da clausula de isenção generica de impostos federais ainda não está firmada, como se vê dos julgados citados nas decisões administrativas acima indicadas.

Das cooperativas, estão isentas apenas as escolares. As demais pagam o imposto de renda, na base do balanço, como sociedades civis, salvo as que visam lucros, (Ac. Cons. Contrib. ,n. 3.486 — D. Oficial 23-1-37 ou "Rev. Fisc., "I. R., 1937, n. 28).

Outro acordam do mesmo Cons. sob, n. 1673 de 1935, considerou isenta uma cooperativa que não distribuia lucros — Rev. cit., n. 149 de 1936. Vide, ainda, quanto á opção por coeficientes — Rev. cit., 1936 numero 659. O proprietario de jornal é classificado na quarta categoria, cedula "D" (Dec. da Diret. Imp. Renda, D. Ofic. 8-1-38 ou "Rev. Fisc.," I. R., 1938, n. 3). As sociedades financiadoras de construções en-

tram no rol das firmas comerciais, sujeitas a imposto na base de 6 % (Ac. do C. C. n. 3287, no D. ofic. 17-10-36 ou Rev. Fisc., I. R., 1936, n. 745; Ac. C. C. n. 4033 no D. Oficial 10-9-37 ou Rev. cit., I. R. 937 n. 295). São civis e pagam 3 % as sociedades anonimas que se ocupam da renda e administração de imoveis (Acord. do C. C. n. 3318 no D. Oficial 28-11-36 ou na Rev. Fisc. 1936, I. R. n. 763).

As sociedades civis beneficentes que fazem emprestimos a juros ficam sujeitas ao imposto de renda (Dec. D. I. R., no D. Oficial 17-4-36).

59 — Na formula especial que lhes é destinada, as pessôas juridicas fazem as suas declarações e pagarão o imposto cedular do seguinte modo:

I) as sociedades anonimas, as civis, as por quotas de responsabilidade limitadas e, — quando tiverem capital superior a 50:000$000, ou vendas mercantis superiores a 300:000$000, ou receita bruta tambem excedentes da mesma quantia, — todas as demais, de acordo com o rendimento liquido correspondente ao ano encerrado com o ultimo balanço compreensivo de 12 mêses de negocios, encerrado até 30 de junho (Art. 51 § 1.º do artigo 57 do Regulamento; L. 183 de janeiro de 1936, art. 10).

II) as demais firmas e sociedades mercantis (em nome coletivo, capital e industria, etc.), excetuadas as referidas no item anterior, depois que tenham receita bruta ou vendas mercantis inferiores a 300:000$000, ou capital inferior a 50:000$000, poderão optar pela decla-

ração e pagamento pela forma indicada acima ou por qualquer das duas seguintes:

a) Na base da receita bruta durante o ano social; ou

b) na base do volume das vendas mercantis relativa ao ano civil anterior ao exercicio financeiro em que o imposto fôr devido. (Regulam., art. 57).

As sociedades indicadas no item II perdem o direito de opção por qualquer das três formas se, não apresentando as suas declarações dentro no praso regualmentar, sofrerem lançamento *ex-oficio,* caso em que ficarão sujeitas ao calculo de imposto na base da receita bruta (Regulam., art. 88 § 1.º). E' claro que as sociedades do item I, não dispondo do direito de opção, são sempre tributadas na base dos rendimentos do balanço, mesmo quando sofrem o lançamento ex-oficio. (Ac. do C. C. n. 4.724 — D. Oficial 29-10-37 ou R. F., 1937, n. 559). A opção pela base do volume de vendas mercantis só pode ser exercitada quando o imposto estadual sobre as mesmas é feito por funcionarios federais. (Lei 187 de janeiro de 1936, art. 34). Quando não encerraram balanço, as sociedades sujeitas obrigatoriamente ao pagamento pelo rendimento liquido sofrem o coeficiente pesado de 10 % sobre o movimento bruto.

60 — A tributação das pessôas juridicas pelo calculo sobre o rendimento apurado em balanço relativo a

12 mêses, encerrado até 30 de junho de cada ano, é regida pelos artigos 51 a 56 do regulamento.

Havendo rendimento liquido, depois de apurada a diferença positiva entre as receitas totais e as suas despesas e feitas as deduções permitidas (artigo 55), cobrar-se-á o imposto *independentemente de classificação nas categorias mencionadas no artigo 1.º do regulamento, pois tais categorias se discriminam apenas para a tributação das pessôas fisicas*: Nas sociedades todos os rendimentos são tributados uniforme e conjuntamente.

Essa forma de declaração, isto é, pelos elementos do balanço, permite á pessôa juridica escapar ao imposto, se teve prejuizos, como tambem paga-lo na proporção dos lucros reais, ao passo que a outra, segundo a receita bruta ou o volume das vendas mercantis, é aleatoria, por presumir sempre a existencia de ganhos, o que nem sempre acontece. Para aceitação do balanço é indispensavel que, além de corresponder aos assentamentos dos livros e ter rubrica judicial em relação aos comerciais (Lei n. 5.746 de 1929, artigo 184) e outras formalidades legais, como assinatura de pessôa habilitada, compreendida um periodo de 12 mêses. Todavia a Diretoria do Imposto de Renda e o Conselho de Contribuintes teem abrandado o rigor do regulamento em certos casos excepcionais (Vide acord. indicados no recurso do Representantante da Fazenda contra o acord. 971 de 1935 — D. Oficial 5-8-36 ou Rev. Fisc. 1936, I. R., n. 672. Decisões mandando aproveitar o balanço excedente de 12 mêses para calculo proporcional: Desp. da D. I. R., no D. Oficial 14-1-37 ou R.

Fisc., 1937, n. 24; idem no D. Oficial 3-2-37, ou R. Fisc., 1937 n. 64; acor. do C. C. n. 4.538 do D. Oficial de 27-9-37 ou Rev. Fisc. 1937 n. 464. Há porém varias em sentido contrario, determinando que nos balanços de mais ou de menos de 12 mêses se aplique o calculo pela receita bruta, como, por exemplo, o acord. do C. C., n. 3.697 no D. Oficial de 10-4-37, Rev. cit., 1937, n. 114).

Os balanços revestidos das formalidades legais e acompanhados da demonstração da conta de Lucros e Perdas instruem a formula da pessôa juridica, formula essa que, em tais casos, deverá ser preenchida na forma "A". Grande parte das decisões administrativas se refere á questão das deduções, sobretudo ás tentativas de inclusão de diferentes lançamentos para burlar o artigo 54 do Regulamento, que veda ao contribuinte deduzir quotas de fundo de reserva.

O artigo 55 permite as deduções:

a) destinadas á constituição de fundos de depreciação, devido ao desgosto de materiais, calculados em relação ao custo das propriedades moveis e á duração das mesmas;

b) as relativas ao fundo de depreciação destinado a substituir uma instalação que possa cair em desuso, ou que se torne obsoleta, desde que sejam razoaveis e não ultrapassem ás comumente aceitas em tais casos;

c) as referentes á exaustão ou esgotamento do

capital invertido em propriedades sujeitas ás explorações minerais e florestais, observada a restrição da alinea *b*;

d) as destinadas á amortização de capitais invertidos em bens reversiveis quando se tratar de contratos com os poderes publicos;

e) as destinadas á constituição de fundos de pensões instituidas em virtude de lei;

f) os juros da divida contraida para o desenvolvimento da empresa quando fôr indicada a importancia paga, o nome e o endereço do credor.

61 — Algumas decisões do Conselho do Contribuinte, colhidas dentre as mais recentes, indicam a orientação dominante nos casos duvidosos de mais frequencia ou de mais interesse:

— Criterio para dedução referente a esgotamento de minas (acord. n. 3.466, D. Oficial 8-1-37 ou Rev. Fisc., 1937, n. 20).

— A firma que fornece alimentação aos seus empregados pode deduzir essa despesa (Ac. 3.479 — D. Oficial 8-1-37 ou R. F. 1937 n. 23).

— E' dedutivel a importancia de escritura, impostos de transmissão, custas de registro etc. relativas á aquisição de imoveis necessarios ao funcionamento da empresa (Ac. 3.505, D. Oficial 23-1-37 ou R. F., 1937 numero 33).

— Não são dedutiveis as verbas para garantia de

possiveis sinistros e para impostos a pagar. (Ac. numero 3545, no D. O. 23-1-37 ou R. F., 1937, n. 46).

— Os juros contados sobre o capital dos socios representam, em essencia, um lucro fixo atribuido aos mesmos e não remuneração "pro labore" (Ac. n. 3.562 D. Oficial 23-1-37 ou R. F., 1937, n. 50).

— Os juros creditados a firma estabelecida no estrangeiro, provenientes de mora por falta de cambiais para pagamento de mercadorias importadas, são verdadeiros acrescimos ao custo destas. (Ac. n. 3567, Diario Oficial, 23-1-37 ou R. F. 1937, n. 53).

— Tributa-se a verba "Despesas a pagar" dada a independencia dos exercicios e a proibição legal de deduções de fundos de reserva. (Desp. do D. I. R. D. Oficial 26-2-37 ou R. F., 937, n. 70).

— Tanto faz abater-se no ativo a importancia necessaria á cobertura do debito como criar fundos no passivo — (Fundos de depreciação de titulos e creditos duvidosos) (Ac. 3.596, D. Oficial 18-3-37 ou R. F., 1937, n. 86).

— Prejuizo oriundo da demolição de barracão como medida de segurança pode ser deduzido e não constitui depreciação de imoveis. (Ac. n. 3.604, D. O. de 18-3-37 ou R. F., 1937, n. 90. Em sentido contrario: Ac. n. 4.425, D. O. de 27-9-37 ou R. F., 937, n. 432).

— Lucros ou dividendos que uma sociedade recebe de outra, de que é socia ou acionista — não teem que pagar novo imposto proporcional em poder daquele. (Ac. numeros 3.669 e 3.704 no D. Oficial 10-4-37 ou R. F., 1937, n. 107. A jurisprudencia, nesses casos, vem sendo reformada pelo Ministro da Fazenda como se mostrará mais adiante).

— Não é tributavel a verba de resarcimento de capital invertido numa plantação; não representa uma conta de lucros, mas sim uma conta de compensação. (Ac. n. 3.789, D. Oficial 29-6-37 ou R. F., 1937, n. 162).

— Não é tributavel o "Fundo de Modernização" — (Dec. da D. I. R., D. Oficial 21-7-37 ou R. F., 937, n. 180).

— Não são tributaveis como lucros de uma sociedade as parcelas transferidas de um fundo para outro, uma vez que não tenham sido desviadas do lucro. (Ac. 3.828, D. Oficial 3-9-37, ou R. F. 1937, n. 207).

— O artigo 98 do Regulamento não se opõe a que se retifique um lançamento decorrente da comprovação de balanços errados, apresentados conjuntamente com as declarações. (Ac. n. 3.941 — D. Oficial de 3-9-37 ou R. F., 1937, n. 260).

— As sociedades com séde no estrangeiro são obrigadas a manter escrita que demonstre o resultado das operações efetuadas no país. (Acord. n. 3.957, D. Oficial 3-9-37 ou R. F., 937, n. 265).

— Anula-se a glosa de rubricas do balanço que não forem oportunamente justificadas por motivos de greve no estabelecimento. (Ac. n. 3.997, D. Oficial 10-9-37 ou R. F., 937, n. 281).

— E' tributavel como lucro da firma a parcela referente ás bonificações distribuidas aos respectivos socios (Ac. 4.021, D. Oficial, 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 291).

— E' tributavel a reserva para pagamento do im-

posto de renda. (Ac. numeros 4.044 e 4.045, D. Oficial 10-9-37 ou R. F., 937, n. 303).

— "Fundo pertencente a empregados" equivale a Fundo de Reserva e, como tal, é tributavel. (Ac. numero 4.113 D. Oficial 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 320).

— E' tributavel o reconhecimento de contas que em balanços anteriores foram debitadas a lucros e perdas. (Ac. n. 4.114, D. Oficial 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 321).

— A amortização de creditos duvidosos não pode abranger vendas com reserva de dominio. (Dec. da D. I. R. D. Oficial 16-9-37 ou R. F., 937, n. 332).

— Não pode o comerciante optar pela declaração do lucro real da matriz e da receita bruta das filiais. (Ac. n. 4.186, D. Oficial 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 348).

— Os elementos patrimoniais devem figurar no balanço de acordo com seu valor real. Deduz-se a depreciação comprovada de ações. (Ac. 4.229, D. Oficial 17-9-37, R. F., 937 ,n. 364 — O Min. da Faz. tem reformado essa jurisprudencia. Vide R. F., 1938, n. 16 ou D. Oficial 18-1-938).

— Quando a dedução de prejuizos com devedores não exceda de uma quota razoavel em relação ao ativo, não é imprescindivel a sua comprovação. (Ac. 4.256, D. Oficial 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 374).

— Não é tributavel o soldo oriundo de reajustamento do ativo e passivo em virtude de concordata. (Ac. n. 4.306, D. Oficial 17-9-37 ou R. F., 937, n. 389).

— Para verificação exata do lucro de uma companhia de mineração não se pode deixar de levar em conta

o stock de minerio. (Ac. 4.329 D. Oficial 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 396).

— Se o contribuinte não possue escrita regular, que demonstre o lucro real, o Cons. do Contrib. adota, para o seu arbitramento, a percentagem de 10 % sobre o movimento bruto. Esse é tambem o rendimento levado para a cedula "F" da declaração das pessôas fisicas. (Ac. numeros 4.344 e 4.413 — D. Oficial de 21-5-37 ou R. F. 937, n. 399).

— Admite-se a dedução resultante do recebimento de terrenos em pagamento de divida superior ao seu valor real. E' prejuizo e não depreciação. (Ac. n. 4.375, D. Oficial 25-9-37 ou R. F. 937, n. 413).

— Não são merecedoras de fé as partidas lançadas em "Diario" não devidamente legalizado. (Ac. 4.440, D. Oficial 27-9-37 ou R. F. 37, 436).

— Os erros do guarda-livros só não constituirão elementos de acusação, por dolo ou má fé ao contribuinte, se este provar a sua não cumplicidade no caso. (Ac. 4.441, D. Oficial 27-9-37 ou R. F. 1937, n. 437).

— Concede-se a dedução de quotas destinadas a gratificações a empregados e ao pagamento de 2 quotas de imposto de renda já lançadas, pois não constituem fundo de reservas. (Ac. n. 4.487, D. Oficial 27-9-37 ou R. F. 1937, n. 447).

— Sublocação de parte do imovel ocupado por uma firma, afim de deduzir os seus encargos, não representa lucro, nem é tributavel. (Ac. n. 4.564, D. Oficial de 27-9-37 ou R. F., 937, n. 471. Vide, ainda, sobre o assunto o Dec. do Min. da Faz. na R. F., 937, n. 475).

— O comprador de um estabelecimento comercial

não é sucessor do vendedor. (Ac. n. 4.588 — D. Oficial 6-10-37 ou R. F. 1937, n. 484).

— São tributaveis os juros e comissões pagas a banqueiros no estrangeiro, pelo financiamento de compra de mercadorias. (Ac. n. 4.611 — D. Oficial de 6-10-37 ou R. F., 937, n. 492. Vide ainda acord. e notas taquigraf. da Corte Suprema, 9-12-934, na R. F., 1937, n. 518).

— Indenização pelo uso do nome não é dedutivel. (Ac. n. 4.623 D. Oficial 6-10-37 ou R. F., 1937, n. 494).

— Em face do Regulam. não é admissivel a dedução para depreciação de mercadorias. (Ac. n. 4.709 D. Oficial 20-10-37 ou R. F. 1937, n. 545. Vide em sentido contrario o acord. da Corte Suprema de 24-11-33, Arq. Judic., v. 32 p. 112: "E' praxe comercial, autorizada pela jurisprud. adminis. dar-se, por ocasião dos balanços um abatimento *nas mercadorias* e dividas duvidosas").

— Lucros remetidos por filial no Brasil á sua matriz no estrangeiro não pagam o imposto de 4 % (Dec do D. I. R. no D. Oficial de 26-10-37. Em contrario: vide nota do Dr. Tito Rezende reportando-se a acord. do Cons. Contrib. que mandou cobrar o imposto nesse caso: R. F., 1937, n. 547, nota 30).

— A falta de discriminação dos bens, aparelhos, instalações etc. por si só justifica que se glozem as verbas de depreciações — Bens reversiveis — Amortizações de debentures etc. (Dec. de D. I. R. no D. Oficial 28-10-37 ou R. F., 1937, n. 548).

— Pode uma firma deduzir dos seus lucros o pre-

juizo sofrido por motivo de ter sido fiadora em contrato de locação, em virtude do qual foi obrigada a pagar ao proprietario. (Ac. n. 4784, D. Oficial 29-10-37 ou R. F. 1937, n. 569).

— Em caso excepcional de firma que instalou uma seção fabril que não chegou a produzir, concede-se a dedução de uma quota de depreciação de 50 % do valor da instalação. (Ac. n. 4.842, D. Oficial 29-10-37 ou R. F. 1937, n. 586).

— Os lucros Comerciais tributaveis são os realmente percebidos e não os retirados por antecipação. (Ac. n. 4.840 — D. Oficial 29-10-37 ou R. F., 1937, numero 584).

— Não se tributam as comisões pagas a agentes no estrangeiro — (Dec. do Min. da Faz., D. Oficial 14-4-38 ou R. F. 1938, n. 47).

— A sociedade que recebe lucros ou dividendos de outra sociedade sobre eles tem que pagar novo imposto proporcional — (Dec. do Min. da Faz. reformando acord. do Cons. de Contrib., no D. Oficial de 13 e 17-1-38 ou R. F., 1938, numeros 7, 11 e 15: Vide Tito Rezende, no mesmo sentido: "Man. Imp. de Renda" e nota á dec. n. 11 aqui cit. da R. F.).

— Tarefeiros ou empreiteiros construtores de estrada de ferro, já que não estão sujeitos ao imposto de vendas mercantis, nem foram previstos na tabela de coeficientes, devem pagar imposto de renda pelos resultados do balanço. (Ac. da Corte Suprema, de 31-7-34 no D. Just. de 31-3-37 ou R. F., 1938, n. 41).

— As deduções, na sua denominação, podem ser

feitas sob outras palavras, que não as expressões usadas no Regulam., sendo essencial apenas que a finalidade seja a prevista e permitida na lei. (Ac. n. 3.240 no D. Oficial 1-8-36 ou R. F., 1936, n. 677).

— Não ha limite para a dedução de dividas incobraveis. Sendo elevada a verba, a repartição pode investigar da sua procedencia. (Ac. n. 3.106 D. Oficial 1-8-36 ou R. F., 936, n. 650).

62 — A depreciação de predios não é permitida expressamente pelo regulamento, muito embora a doutrina francesa, com Allix e Lecerclé, sustente que os imoveis tem sempre desgasto, mesmo em se tratando de terras. Em verdade, na grande maioria dos casos, em cidades que progridem, os edificios se beneficiam com a valorização espontanea ("plus-values" ou sobrevalorização) dos respectivos terrenos. O Conselho de Contribuintes, que repele de modo geral as deduções para depreciação de imoveis, mesmo quando neles estão instalados maquinismos, tem aberto apenas algumas limitadas exceções, quando representam recebimento por saldo de debito maior. (Ac. n. 3.250 no D. Oficial 17-10-36 ou R. F., 1936, n. 734) ou quando se trata de demolição de predios arruinados. (Ac. numero 1.607, no D. Oficial 18-1-36 ou R. F., 936, n. 86 e o acima cit.).

A Corte Suprema, conhecendo dum caso em que certa empresa de açougues fôra executada para pagar imposto de renda sobre as verbas que deduzira para conservação dos predios em que funcionava o seu negocio, julgou licita a dedução por unanimidade. (Ac. de

31-7-34, no D. da Justiça, 15-10-37, ou no "Arq Judiciario", v. 34, p. 416, ou na "R. F.", 1937, n. 515).

Será justo tambem que se conceda tal dedução em determinados casos, já que a observação dos fatos mostra que certos predios podem sofrer realmente queda de seu valor, como, por exemplo, quando é retirada uma linha dos bondes das proximidades, ou quando se danificam por efeitos de tempestades, e outras causas, ou quando as regras tecnicas de construção ou simplesmente a arquitetura em moda os tornam obsoletos e menos procurados. Os mesmos motivos que justificam a tributação das valorizações ganhas independente do esforço do proprietario deveriam justificar a reciproca de abrandamento fiscal na hipotese de depreciação oriunda de força maior ou caso fortuito.

63 — Outra materia que, nas declarações de pessôas juridicas, tem suscitado inumeras decisões administrativas é o das retiradas *pro-labore* e interesses. Rege o assunto o artigo 29, § 2.º do Regulamento: "As retiradas representadas por importancia *mensal-fixa* e que *corresponderam á remuneração de serviço prestado á firma* — serão consideradas como rendimentos da 3.ª categoria, desde que levadas a despesas gerais, na contabilidade da firma Para esse efeito, porém, a retirada não poderá exceder a 10:000$000, quando o capital do respectivo beneficiario não for superior a 50:000$000; sendo o seu capital maior quantia, a retirada não poderá exceder a 20 % dêle, jamais ultrapassando 5:000$000 mensais. As importancias excedentes se computarão como

lucros tributaveis em poder da firma ou sociedade, á razão de 6 %."

Quando falta algum desses requisitos, a retirada é incorporada aos lucros, como antecipação destes, e tributada na base de 6 %. Tornaremos ao assunto na apreciação da 3.ª categoria ou cedula "C".

64 — Optando pelo pagamento na base da receita bruta ou na do volume de vendas mercantis, o contribuinte preencherá a forma "B" da formula destinada ás pessôas juridicas. Já mostramos quais são as pessôas juridicas que se podem utilizar dessa opção e os casos em que serão obrigadas a pagar pela receita bruta (numeros 59 e seg.). Na receita bruta se computarão todas as contas, inclusive os proveitos de que trata o artigo 59 de Regulamento, relativos ao ano social, constituido de um periodo de 12 mêses consecutivos, conforme o ultimo balanço fechado antes de 30 de junho e comprovado na forma do § 10 do artigo 95 do Regulam. No caso de opção pelo volume das rendas mercantis, computar-se-ão tanto as feitas á vista como as celebradas a prazo, no ano civil anterior (1 de janeiro a 31 de dezembro) sendo que a firma ou pessôa juridica, que tiver outros proveitos sobre os quais não incida o imposto estadual de vendas e consignações, tais como juros, comissões, alugueis, etc., deverá menciona-los em folha anexa, afim de serem juntados ao total, que servirá de base ao calculo. Tiram-se 6 % sobre o total das rendas mercantis, os quais representam o lucro presumido. Sobre este, calcula-se o imposto na base de 6 % para as firmas e sociedades comerciais. No caso em

que as atividades não estejam subemetidos ao imposto de renda, o calculo é feito por meio da tabela de coeficientes. (Vide artigos 57 a 60 do Regulamento).

As sociedades anonimas (Regulam. artigos 48 a 56), os contratantes de serviços publicos (artigos 61 a 66), as companhias de seguro (artigos 67 a 69) e as sociedades civis (artigos 70 a 73) obedecem a algumas disposições especiais da legislação em vigor, seguindo, porém, as linhas gerais do pagamento na base dos rendimentos liquidos.

65 — A declaração deverá abandonar o ano base ou o ano social, quando for feita por firma no ano em que, por qualquer causa, inclusive liquidação, se extingue. Nesse caso, a base serão os rendimentos relativos aos mêses em que funcionou no ano da extinção. Não será assim, porém, se a extinção ocorrer depois de 30 de junho, pois, em tal hipotese, pagará de acordo com os rendimentos reais ou presumiveis do ano base, não lhe sendo cobrado, entretanto, novo imposto nesse exercicio (artigo 96 do Reg). Para efeitos fiscais não se considera extinção a constituição de nova sociedade em que entre algum socio da antiga firma ou alguem que já explorava o negocio sob nome individual, como tambem os sucessores e compradores respondem pelo pagamento de debito fiscal da firma individual ou coletiva anterior (artigo 96 §§ 2.º e 3.º).

Conquanto a Diretoria do Imposto de Renda e o Conselho de Contribuintes tenham emprestado sentido largo a esse dispositivo, a Corte Suprema firmou-lhe a inteligencia, decidindo que o comprador ou sucessor, aí

mencionado, é apenas o a titulo universal, não aquele que adquire bens determinados, ainda quando seja sociedade anonima que se constituiu após liquidação de outra da qual adquiriu uma fabrica.

Interessa a leitura das notas taquigraficas relativas a essa decisão:

"Ora, sucessor de alguem é o ente que o substitue como titular de seus direitos patrimoniais considerados em abstrato, adquirindo uma soma algebrica de valores *positivos* que são os bens e os creditos, e *negativos*, que são as dividas. Tambem sucede nas obrigações do transmitente que adquire bens sujeitos a onus reais. A agravada, porém, não adquiriu o patrimonio da devedora fiscal nem uma parte aliquota desse patrimonio (metade, um terço, um quinto etc.) e sim, como acentuei, bens determinados. Não é, pois, sucessora a titulo universal. O imposto de que se trata é de naturesa pessoal. Não adere, pois, aos bens determinados que foram transmitidos: a agravada não é, igualmente, sucessora a titulo singular". (Acord. unanime da Corte Suprema de 18-4-934, e notas taquigraficas — D. da Justiça, 27-7-36 ou R. F., 1936, n. 690).

Tambem merecem leitura as notas taquigraficas relativas ao Acordam da mesma Corte, datado de 14-7-34, pelo qual se firmou doutrina semelhante, num caso em que uma sociedade anonima, sem liquidar-se, transmite a outra, por "datio in solutum", com clausula de retrovenda, uma fabrica. (Rev. Fisc. 1936, n. 685).

O Conselho de Contribuintes tem decidido que a divida fiscal a que se refere o artigo 96 e seus §§, não é só a que estiver apurada como a que vier apurar-se

mesmo depois da venda ou sucessão do negocio. (Ac. n. 3.131, no D. Of 1-8-36 ou R. F., 1936, n. 685).

Distingue-se o sucessor do simples comprador, sendo este tratado mais benignamente como se vê de varias decisões administrativas (Dir. Imp. Renda, D. Oficial 11-11-936 ou na Rev. Fisc., 1936, n. 755. Ac. C. C. n. 4.588 no D. Oficial 6-10-37 ou na R. F. 1937, n. 484; outro acord. excluindo o comprador da multa imposta ao sucessor: — n. 4.943 no D. O. 1-12-37 ou R. F. 1937, n. 634). Não devem ser multados os ex-socios da firma distratada, por omissão fiscal cometida por esta (Rev. Fisc. 1937, n. 199).

Como o nosso sistema de coeficientes, apresenta grandes semelhanças com o francês, é perfeitamente cabivel lembrar aqui que os comentadores da lei francesa admitem que o contribuinte possa pleitear a aplicação de coeficiente abaixo do minimo, desde que faça a prova de que seus rendimentos ficaram abaixo do referido minimo. Isso conduz praticamente ao pagamento na base do lucro real (Vide Allix e Lecerclé).

CAPITULO IX

RENDIMENTOS DA SEGUNDA CATEGORIA

(Cedulas B e F)

66 — Na cedula "B", que é a principal da segunda categoria, devem figurar os rendimentos de capital sujeitos a imposto cedular, ao passo que na cedula "F" entram apenas para o efeito de computo na renda global sujeita ao imposto complementar progressivo. Todavia nem todas as rendas de capital, como juros e outras, pagam pela 2.ª categoria, nem ficam sujeitas apenas ao imposto complementar: casos existem em que o contribuinte recolherá o imposto celular na 4.ª categoria ou mesmo na 5.ª (cedulas "D" e "E").

Como rendimentos auferidos exclusivamente da posse de capitais, sem emprego de esforços, trabalho ou atividade apreciavel do contribuinte, os da 2.ª categoria, salvo os juros de apolices, sofrem tributação pesada, a mais pesada de todas, pois o imposto cedular incide sobre esses proventos na base de 8 %.

Na 2.ª categoria, devem ser declarados na cedula

"B", para pagamento do imposto cedular nessa base de 8 %, os réditos provenientes de:

1.º) obrigações em dinheiro para garantia da execução de contratos;

2.º) cauções em dinheiro para garantia da execução de contratos;

3.º) operações de "report";

4.º) operações de desconto;

5.º) fianças em dinheiro relativas ao exercicio de cargos profissionais e funções publicas;

6.º) deposito de dinheiro a praso e á vista para qualquer fim, seja qual for o depositario;

7.º) creditos decorrentes de emprestimos pecuniarios, sejam quais forem as garantias, a naturesa do titulo e a do contrato, inclusive resultantes de sentenças judiciais;

8.º) os comerciais com carater de emprestimos, os em conta-corrente, quando não houver reciprocidade de creditos e debitos que se compensem no encerramento da conta;

9.º) quaisquer outros que provierem de emprestimos com juros, inclusive os provenientes destes quando, na venda de imoveis, o comprador ficar a dever o preço, total ou parcialmente;

10) as dotações, bonificações, anuidades e quaisquer outros lucros que excederem à importancia da apolices de seguro; as diferenças entre o preço do resgate e o da aquisição das partes de fundador ou das ações beneficiarias e de outros titulos semelhantes; a diferença a maior entre o valor de reembolso das ações e o da emissão destes titulos, nos casos de liquidação;

os lucros decorrentes de operações com titulos a que se refere a alínea "F", do artigo 4.º do Reg.; os juros correspondentes aos titulos que passarem à propriedade do legatario, ainda que uma parte dos que forem pagos depois da posse tenha sido incluida na herança a partilhar.

Figurarão na cedula "F" e pagarão apenas o imposto complementar progressivo os juros de apolices e titulos da divida publica, que estão isentos do imposto cedular. Figurarão na mesma cedula, "F", porque já pagaram o imposto cedular nas declarações de pessoas juridicas, as ações partes de fundador e comanditas; os juros de efeitos de comercio, criados em virtude de operação de compra e venda; as importancias correspondentes às ações novas ou os interesses superiores aos dividendos distribuidos aos acionistas, com recursos tirados dos fundos de reserva, executados os de depreciação, quando o valor do fundo não exceder ao do ativo a depreciar; as importancias que forem distribuidas aos acionistas e que a sociedade tiver recebido de outras fontes, embora já tributadas em poder da sociedade.

Alguns casos concretos denunciam vacilações das proprias repartições administrativas, como, por exemplo, a obrigatoriedade da declaração de juros de debentures. Vide acord. n. 3144 do C .C., no D. O. de 1-8-36 ou R. F., 36, n. 658 e desp. da D. I. R., no D. O. 31-12-36 ou R. F., 1936, n. 804. E ainda Ac. do Supremo Trib. Fed. de 24-11-933, no "Arq. Judic.," v. 31 p. 29). Outra fonte de recursos administrativos e

pleitos tem sido a questão da incidencia sobre juros de debentures que não circulam no país. O Conselho de Contribuintes, apoiando-se na interpretação da Corte Suprema vem dando provimento aos recursos dos interessados na isenção ao passo que a Fazenda anula tais decisões, com as quais o seu representante invariavelmente não se conforma, invocando a competencia do Ministro da Fazenda para reformar os julgados do tribunal administrativo. (Vejam-se as seguintes decisões: R. F., 1937, numeros 6, 10, 27, 72, 79, 189; e 1936, numeros 463, 152 (e nota do Dr. Tito Rezende sobre esta); na dec. n. 27 de 1937 vem reproduz. pela cit. Rev. longo e interessante parecer do Representante da Fazenda em torno do assunto). Produzidos no país, saídos da economia nacional e não expressa e claramente isentos, tais juros, parece-nos, devem suportar o imposto, ainda que a politica economica autorize outra orientação, visando a atração de capitais estrangeiros.

67 — Na cedula "F", a questão mais grave é um problema de direito fiscal e ciencia das finanças sempre em controversia: a imunidade fiscal da divida publica. Apesar do imposto atingir os juros de apolices apenas para computo na renda global sujeita ao imposto complementar progressivo, os contribuintes não se têm conformado, recorrendo ora às instancias administrativas, ora às vias judiciarias. A despeito da jurisprudencia pacifica da Corte Suprema, ha varios anos, vir declarando ilegal essa tributação, as repartições arrecadadoras perseveram na cobrança. Quando surgiram os primeiros pleitos, o Supremo Tribunal Federal afirmou

a imunidade absoluta dos titulos da divida publica, considerando-os como um contrato em que o Estado ou país figurava como uma das partes, não podendo altera-lo unilateralmente. Depois de alguns anos, seguindo orientação traçada pelo Ministro Carvalho Mourão, a mais elevada corte passou a decidir que estavam isentos somente os titulos emitidos anteriormente a 1923, isto é, à data em que entrou em vigor a primeira lei sobre imposto de renda. Os posteriores ficariam sujeitos à tributação. E, coisa singular — estabeleceu o principio de que o onus da prova da data da emissão caberia à Fazenda Nacional. O rol de decisões judiciarias considerando isentos do imposto de renda os juros de apolices é, hoje, consideravel. Citaremos alguns deles: Acord. do Supremo Trib. Fed., de 19-5-932, na Revista de Jurisp. Brasil., v. 25, p. 147; 15-7-933, no Arq. Jud., v. 28, pg. 10; 1-9-33, na Rev. de Dir., v. 119, p. 170, 12-9-34 e 3-6-36, no Arq. Jud., v. 34 p. 519 e v. 38, p. 400 ou Rev. Fisc., 1937, n. 520, p. 190 da Sec. I. R. — Sent. do Juiz da 3.ª V., no Arq. Jud., v. 27, p. 476; Idem, na mesma rev., v. 46, pgs. 49 a 53; Ac. de 30-8-33 no Arq. Jud., v. 28, p. 136; mesmo v., p. 148, o ac. já cit. 1-9-33; Acord. unanime de 3-12-37, no Arq. Judic., v. 46, pg. 89.

A Diretoria do Imposto de Renda só reconhece a isenção relativamente às apolices e titulos que, no seu texto, ou no decreto de emissão, estão protegidos por clausula expressa de imunidade fiscal (Rev. Fisc., 1936, n. 109 ou D. O. de 10-2-36). O Conselho de Contribuintes, até 1937, decidia sempre pela tributação (Ac.

1492 no D. O. de 15-1-36 ou R. F., 936, n. 38; idem 1599 no D. O. 18-1-36 ou R. F., 936, n. 81; idem n. 2065, na R. F., 36, n. 280 e dezenas de outros). Em 1937, essa jurisprudencia administrativa se modificou ante os varios julgados da Corte Suprema, de modo que já se pronunciou pela isenção, como se vê da decisão seguinte:

> "Considerando que é ponto pacifico em direito que a Nação ou o Estado, quando contrata, deixa de ser poder publico e se equipara às pessoas de direito privado, quanto aos respectivos direitos e obrigações;
>
> "considerando que entre a União, emitente das apolices, e os tomadores destas, existe uma relação contratual — contrato de emprestimo, de direito privado;
>
> "considerando que, assim, a União não pode deixar de pagar integralmente os juros constantes das emissões das apolices, os quais fazem parte essencial do contrato que ela faz com os subscritores dessas apolices;
>
> "considerando que, assim sendo, admitir a incidencia do imposto de renda sobre os juros de tais apolices seria permitir ao devedor reduzir os encargos do emprestimo que tomou;
>
> "considerando finalmente que esta tem sido a jurisprudencia da Egregia Corte Suprema;
>
> "considerando que, por esta mesma ra-

zão, juros de titulos da divida externa escapam à incidencia do imposto de renda."

"Acordam os membros do 1.º C. C. etc. mandar excluir da tributação os juros de apolices da divida publica e de titulos da divida externa" (Acord. numero 4812, de 3-8-37, no D. O. de 29-10-37 ou R. F., 1937, n. 575. E mais os seguintes no mesmo sentido: numeros 5425, 5540, 5573, 5717 e 5722, na R. F., 1938, numeros 118, 161, 178, 248 e 244).

Muito ao contrario do que sustenta essa decisão do Conselho de Contribuintes, não é pacifica, em direito, a situação do Estado quando contrata, e muito menos que o emprestimo seja para o Estado uma relação contratual de direito privado. E' certo que juristas eminentes, como Leon Duguit, defenderam essa tese. Mas prepondera a opinião de que o emprestimo publico é uma relação contratual de direito administrativo, com caracteres especificos, sendo licito ao poder publico revogar unilateralmente uma clausula expressa de imunidade tributaria sobre os juros, como sustenta, dentre outros, Géze. No Brasil, a discussão data do Imperio e entre os defensores da tributação dos juros de apolices se conta Rui Barbosa. A controversia continua acesa e ainda recentemente defendem a tributação dos juros da divida publica Pontes de Miranda, T. Brandão Cavalcanti, Benedito Costa. O problema é complexo demais para ser discutido nos limites dum livro

de carater pratico como este. Basta que se diga que não vemos impecilho juridico na tributação dos juros de apolices, não se devendo perder de vista que não é justo o privilegio que a interpretação contraria assegura a uma categoria de pessôas. Por outro lado os demais paises, em geral, tributam os portadores de titulos da Divida Publica. Todavia o contribuinte tem por si a jurisprudencia pacifica da Corte Suprema, numa grande serie de julgados no mesmo sentido, e, agora, a nova orientação do Conselho de Contribuintes, embora provavelmente o Ministerio da Fazenda, pelo recurso de seu representante, venha a anula-la.

68 — O Conselho de Contribuintes, confirmando um despacho da Diretoria do Imposto de Renda, decidiu que não incide o imposto sobre os juros perdoados pelo credor deante da impossibilidade ou inconveniencia em recebe-los, pois, no caso, não cuidava da hipotese prevista no artigo 24, alínea *o* do Regulamento. Tratava-se de credor intimado para pagar imposto sobre os juros dos quais desistira para salvar de desvalorização o seu capital. (Acord. n. 3517, no D. O. de 21-1-37 e, no mesmo sentido, ac. n. 3550 no D. O. 20-11-36 ou R. F., 1937, n. 39. Vide numeros 91 e 95 deste livro).

Varios julgados do mesmo Conselho negam ao contribuinte, pessôa fisica, deduzir como perda extraordinaria o prejuizo decorrente do não pagamento de dividas ativas. (Por exemplo: Ac. n. 3767, D. Ofic. 18-6-37 ou R. F., 1937, n. 155).

69 — Pelos §§ 2.º e 3.º do artigo 3.º do Regulamento, serão incluidos nas categorias em que couberem os juros de quaisquer outros creditos, inclusive os de transações a prazo, civis ou comerciais, ainda que haja subrogação,, exceto em caso de novação que converta o credito especial em emprestimo. Isto equivale a dizer que, fora dos casos já expostos, os juros seguem a condição dos rendimentos sobre os quais forem cobrados. Por exemplo, juros cobrados sobre honorarios de qualquer profissional serão computados como os rendimentos deste, na 4.ª categoria. Por efeito desses mesmos dispositivos, o Conselho de Contribuintes decidiu que devem ser classificados na 4ª. categoria os juros percebidos pelo construtor que recebeu de seus clientes dinheiro para construção e o depositou em banco (Ac. n. 3965, no D. O. de 10-9-37 ou R. F., 1937, numero 270).

70 — De referencia a juros, a jurisprudencia do Cons. de Contrib. tem firmado mais os seguintes principios:

— Os juros creditados em conta-corrente, cujo encerramento apresenta uma situação de equilibrio entre tais creditos e debitos de outra natureza, devem ser tidos como efetivamente percebidos (Ac. 2819, R. F., 1936, n. 517);

— juros creditados fóra do ano-base, embora a esse se refiram, são considerados percebidos na data em que se positivou o credito (Ac. n. 1445, R. F., 936, n. 15);

— os juros abonados pelo Tesouro por depositos feitos obrigatoriamente em seus cofres, como fianças, cauções etc., não se equiparam a lucros de "capitais aplicados" e não estão sujeitos ao imposto de renda (ac. n. 1800, R. F., 936, n. 179);

— juros de emprestimos hipotecarios que não se relacionam com o comercio do contribuinte, devem ser incluidos na 2.ª categoria da sua declaração de pessôa fisica (Ac. n. 2486, R. F., 36, n. 395);

— admite-se, quando comprovada, a dedução de advogado cujos serviços foram necessarios à percepção da renda, legalizando o negocio (Ac. 1455, R. F., 936, n. 22).

CAPITULO X

RENDIMENTOS DA TERCEIRA CATEGORIA

(Cedula C)

Quais são os contribuintes da cedula; os que exercem cargos e empregos em geral — As retiradas *prolabore* — *Os interessados* — Decisões administrativas — Deduções de impostos — A tributação dos funcionarios estaduais e municipais em face da jurisprudencia da Corte Suprema.

71 — São classificados na 3.ª categoria e deverão declarar seus rendimentos na cedula "C" todos aqueles que auferirem proventos do trabalho, em geral, sob a forma de remuneração fixa, tal como vencimentos, ordenado, salario, etc., quer sejam pagos pelos cofres publicos, quer provenham de particulares. Embora o artigo 10 do Regulamento não enuncie com claresa essa extensão da 3.ª categoria nem ponha em fóco a forma da remuneração como sua caracteristica, em verdade a pratica assim tem entendido, de modo que a mesma natureza de trabalho será classificada nessa categoria se for remunerada com vencimentos mensais e, pelo contrario, entrará na 4.ª categoria, pagando o dobro do imposto, se a remuneração for variavel ou recebida por

serviço. Por exemplo, um medico será classificado na 4.ª categoria pelos honorarios percebidos em consultas ou clinica domiciliaria, ao passo que deverá declarar e pagar na 3.ª categoria os mesmos serviços profissionais prestados a um Instituto de Pensões e Aposentadorias, ou a um Hospital, que lhe dá ordenado mensal. Desta arte, as profissões, ocupações e rendimentos arrolados nos parágrafos e no proprio texto do artigo 10 do Regulamento são meramente exemplificativos.

De modo geral, todos os funcionarios publicos da União, do Estado e dos Municipios (vide adeante, numero 76, a duvida quanto à constitucionalidade do imposto sobre funcionarios estaduais e municipiais), e todos os contribuintes que recebem remunerações fixas periodicas por empregos devem ser classificados na 3.ª categoria. Tambem aí devem ser colocados os *interessados,* embora percebam salario aleatorio e haja controversia a esse respeito. Todos os acessorios dos vencimentos, como quotas de multas, quotas de arrecadação etc. tambem seguem a condição do principal e cabem na cedula "C".

Por outras palavras, a 3.ª categoria é a destinada a tributar os rendimentos de *todos os que desempenhem cargos, empregos, oficios judiciais, mandatos publicos* etc., não se justificando decisões que classificam o tabelião na cedula "D".

72 — A Diretoria do Imposto de Renda e o Conselho de Contribuintes teem decidido varias duvidas do seguinte modo:

— advogado que recebe dum cliente honorarios

fixos, mensais, permanentes, deve declara-los na cedula "C", sem engloba-los com outros honorarios não fixos, declaraveis na cedula "D". Não lhe é licito contemplar no rendimento liquido duma categoria as deduções de outra (Acord. do CC., n. 2525, no D. O. de 20-5-36 ou R. F., 1936, n. 411);

— a isenção de impostos assegurada pela Constituição de 1934 à profissão de escritor, professor e jornalista não abrange a dos tributos sobre a renda dessa mesma profissão (Ac. 1477, R. F., 936, n. 35; Resposta da D. I. R. à Reitoria da Universidade do Rio: R. F., 1936, n. 198; Ac. 2229, D. O. de 18-4-36 ou R. F., 936, n. 322; e varios outros);

— medico escolar tem direito á dedução para automovel (ac. do C. C., n. 2038, R. F., n. 269);

— se o contribuinte transferiu a terceiro, que o substituiu, os rendimentos correspondentes à sua ausencia, não está sujeito a imposto sobre estes (Ac. 2540, D. O., 13 6-36 ou R. F., 936, n. 435);

— quantias recebidas como abono provisorio são tributaveis (R. F., 1937, n. 427);

— a dedução de 5 % para livros tecnicos é justa, quando não comprovada parcela maior. (R. F., 1937, numeros 96 e 145);

— oficial do exercito, mesmo na reserva, tem direito á dedução de livros tecnicos (R. F., 1937, n. 159);

— o funcionario publico é obrigado a declarar entre os seus rendimentos as quotas em multas (Dec. da D. I. R., R. F., 937, n. 206);

— glosam-se as deduções de medico que gastou mais do que ganhou (R. F., 1937, n. 238);

— militar reformado tem direito à dedução de livros tecnicos (R. F., 1937, n. 323);

— selo de promoção não pode ser deduzido (D. I. R., RF., 936, n. 729);

— vendedor em comissão tem direito à dedução de empregados (Ac. n. 2502, no D. O. 20-5-36 ou R. F., 936, n. 403);

— advogado de Prefeitura, com ordenados fixos, pode deduzir despezas com auxiliares (ac. n. 2044, R. F., 1936, n. 272);

— permite-se ao advogado operar nos rendimentos da cedula "C" deduções de pouco mais de 11 % para livros e de 6 % para contribuições a associações e revistas tecnicas (Ac. n. 2021 ,D. O., 18-3-36 ou R. F., 1936, n. 264);

— não são tributaveis as comissões que o despachante restituiu à firma, ficando somente com o ordenado (Ac. 4252, D. O. de 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 371);

— medico que declara somente ordenados é classificado na cedula "C" e não pode fazer deduções da cedula "D", embora as comprove (Ac. n. 4977, R. F., 1937, n. 645);

— representante pode deduzir despesas com empregados indispensaveis (Ac. n. 4941, D. O. de 1-12-37 ou R. F., 1937, n. 651. O Ministro da Fazenda, dando provimento a varios recursos do Representante da Faz., anulou acord. do Cons. de Contrib. no mesmo sentido deste: vide Rev. Fiscal, 1938, numeros 12, 22, 25 e 34).

(Vejam-se no capitulo imediato decisões sôbre serventuarios de justiça).

73 — As *retiradas pro labore,* quando mensais, fixas e escrituradas como despesas gerais, se não excedem de 10:000$000 quando o capital do beneficiario não for superior a 50:000$000, ou de 20 %, até o maximo de 5:000$000 mensais, quando o capital for superior àquele limite, serão consideradas rendimentos da 3.ª categoria. Fóra dessas condições, reputam-se antecipações de lucros e as pessôas juridicas pagam sobre elas o imposto de 6 %. Tais retiradas teem ensejado inumeras decisões administrativas como se vê de alguns casos mais interessantes:

— as retiradas anuais até o limite de 10:000$000 sofrem as mesmas condições restritivas do artigo 29 § 2.º do Reg. e não se confundem com a dedução do minimo de existencia das pessôas fisicas (Dec. do Min. da Faz. reform. o ac. 1240 do C. C., e rec. do Rep. da Faz. Rev. Fisc., 1936, n. 673);

— não é dedutivel a retirada do socio comanditario (R. F., 1936, descs. numeros 111, 128, 256 e 675);

— as retiradas dos socios de industria *pro labore* estão clasificadas na 3.ª categoria, embora o Regulamento não as mencione (Ac. unanime n. 2843, D. O., 24-6-36 ou R. F., 1936, n. 525);

— retiradas *pro labore* escrituradas em contas subsidiarias das Despesas Gerais, como "Despesas de Administração", "Ordenados", etc. classificam-se na 3.ª categoria (Ac. n. 1491, 1513 e varios outros, sendo de notar que o Min. da Faz., negando provimento a recurso interposto pelo Repres. da Faz., confirmou essa jurisprudencia, como se vê na Rev. Fisc., 1936, n. 98. Vide, na mesma Rev., as decs. 37, 50, 120, 142, 163,

211 e varias outras, em 1936. Em sentido contrario, o mesmo Ministro, R. F., 936, n. 11, em data anterior. V. ainda R. F., 1938, n. 8);

— nas retiradas em firmas individuais não é condição indispensavel que sejam rigidamente fixas (Min. da Faz. confirm. ac. do C. C., R. F., 1936, n. 499);

— as retiradas *pro labore* podem ser fracionarias; o pagamento irregular por conveniencia financeira não desvirtua a verba (C. C. ac. n. 2487, 2266, R. F., 1936, numeros 396 e 326);

— exclue-se só o excesso, quando até dezembro as relações eram fixas (Ac. n. 4763, R. F., 1937, numero 563).

— o fato de não ter sido possivel efetuar a retirada em 2 mêses por impossibilidade da caixa, não autoriza a glosa (R. F., 936, n. 795).

74 — Ponto controvertido tambem é a tributação das percentagens do *interessado*. Pensam alguns (Oswaldo Rezende, op. cit., p. 87, por exemplo) que tais percentagens devem sofrer o imposto na base de 6 %, ex-vi do artigo 29, letra *c*, acreditando que a referencia do artigo 29 § 3.º a essas percentagens signifique "gratificações, ordenados"... Não é admissivel essa interpretação. O Regulam. é claro, quando, no artigo 29 § 3.º, manda que "tambem na 3.ª categoria se incluirá a percentagem dos interessados". A regra da letra *c* do artigo 29 deve referir-se a hipoteses possiveis e já observadas como a de emprestimos com participações nos lucros, os quais não induzem sociedade (Carvalho de Mendonça), participação de terceiro num ou mais ne-

gocios da sociedade. O interessado é um preposto comercial e a percentagem que lhe toca é um salario como qualquer outro, embora aleatorio, mas quase sempre coexistindo com os salarios fixos. *Interessado* não é socio, não é co-proprietario dos fundos comerciais, póde ser despedido a qualquer tempo, não póde exigir que o patrão o ouça sobre a orientação dos negocios da firma. (Vide diferença entre *interessado* e socio, sobretudo socio de industria, no "Direito dos Empregados do Comercio", por Aliomar Baleeiro e Luis Viana Filho, pg. 99 a 101). Não há razão, pois, para que o *interesse*, a percentagem do interessado, méro salario, seja tratado como lucro social, sujeito ao imposto de 6 % e não 1 %.

O Cons. de Contrib., por acord. unanime, sob numero 3778, na Rev. Fisc., 1937, n. 157, do qual não houve recurso da Fazenda, decidiu que a percentagem dos interessados deveria ser classificada na 3.ª categoria e não como lucro da firma, ainda mesmo que não seja mensal nem fixa.

75 — O artigo 33 do Regulam. estabeleceu as deduções da 3.ª categoria sem incluir os impostos de industrias e profissões ou outros que incidam sobre o contribuinte por parte do Estado e Municipio. Contra isso se rebelaram varios contribuintes, recorrendo ao Conselho, que vacilou em decisões divergentes (Ac. unanime n. 1468 na R. F., 1936, n. 30 e, em contarrio, numero 3194, R. F., 936, n. 665, 666. Trata-se aliás de contribuintes diretores da mesma sociedade anonima). Essa omissão no rol das deduções é um erro e uma injustiça do Regulamento, porque a L. 4984 não a auto-

riza e, além disso, porque contraria a sistematica do proprio regulamento, que concede dedução de imposto em outras categorias de rendimentos. A injustiça é tanto maior quanto os contribuintes remunerados por salarios não podem escapar ao imposto pela repercussão ou pela traslação, o que sucede com os contribuintes de varias outras categorias. Além disso, a teoria do imposto de renda preconisa a incidencia do imposto sobre o rendimento liquido, depois de abatidos todos os encargos para auferi-lo e ninguem contesta que o imposto de industrias e profissões seja uma despesa forçada para varios contribuintes da 3.ª categoria.

A Corte Suprema, por acord. de 31 de outubro d 1934 (D. da Just. de 25-1-37 ou Rev. Fisc., 1937, n. 62) decidiu que na cedula "C" era licita a dedução de impostos de industrias e profissões, conforme sentenceara o juiz federal na Baía, Dr. Matias Olimpio. A mesma opinião fora já sustentada por Tito Rezende (Man. Imp. de Renda).

76 — O problema juridico mais grave que a 3.ª categoria suscita é a tributação dos vencimentos de funcionarios estaduais e municipais. A Fazenda Federal, a nosso ver com razão, reitera instruções para que esses funcionarios sejam tributados, pois se trata de imposto geral, recaindo sobre a renda. Os funcionarios defendem-se contra o tributo, batendo às portas da Corte Suprema, que, em jurisprudencia pacifica, considera inconstitucional o imposto sobre tais pessoas, sob fundamento de que isso importa em tributar serviços dos Estados e Municipios contra a letra do artigo 17, alinea X

da Constituição de 1934 ou seja o mesmo principio conservado no artigo 32, alinea *c* da Carta outorgada pelo golpe de Estado de 1937. E' certo que utilizando o imposto, a União pode embaraçar e mesmo paralisar as atividades estaduais e municipais, pois tributando excessivamente os funcionarios do Estado e Municipio, estas entidades seriam obrigadas à elevação de vencimentos, o que, na pratica, equivaleria a serem tributadas. Esse receio desaparece, entretanto, quando se trata de imposto geral, como o sobre a renda, que atinge o funcionario estadual ou municipal na mesma base em que alcança o funcionario federal.

O imposto de renda sobre vencimentos de funcionarios estaduais e municipais seria indefensavel se estes fossem tributados em base mais forte do que a estabelecida para os funcionarios da União. A isenção equivale a criar, dentro da republica, uma classe de cidadãos privilegiados relativamente a um tributo de carater geral. Foi atendendo a essa circunstancia que dispositivos expressos da Constituição, desde a reforma de 1926, sujeitam os magistrados aos impostos de carater geral, sem que isso contrarie outro principio tradicionalmente abrigado pelo nosso direito, — o da irredutibilidade de vencimentos dos juizes.

A Corte Suprema, entretanto, inspirada talvez na pratica norte-americana, que considera intangivel qualquer meio de ação ou "agency" dos Estados-membros, (Seligmann), vem fulminando com a decretação de inconstitucionaldade o imposto sobre os funcionarios estaduais e municipais. Até mandado de segurança já foi concedido pelos juizes federais para abrigar da cobrança o

funcionario do Estado. Vão aqui alguns julgados sobre a materia, que continua a empolgar o fôro, como a tributação dos juros de apolices:

— Acordão do Supremo Tribunal Federal, de 6 de junho de 1928. Trata longamente da materia e argumenta: "Afirma-se porém que, em se tratando de um imposto geral, que deve pesar sobre todas as fortunas e sobre todas as profissões, não é justo que o funcionalismo publico se constitua em classe privilegiada, para se subtrair aos encargos nacionais, abrindo-se, para ele, uma exceção odiosa.

"Para a especie, o argumento nenhum valor tem, porque se trata de uma proibição constitucional, estabelecida não para favorecer o funcionario, mas para tutelar a puresa do regime" (Rev. de Direito, v. 90, pg. 476, a 503).

— Acord. do Supr. Trib. Fed., de 17-4-1929, no "Arq. Jud.", v. 11, pg. 304 ou na "Rev. dir.", v. 94 p. 193;

— Sentença do Dr. V. Manoel de Freitas, de 1928, no "Arq. Jud.", v. 7, pg. 337;

— Acord. do Supr. Trib. Fed., 10-7-1929, no Arq. Jud., v. 12, pg. 108;

— Acord. da Corte Suprema de 28-8-1935, na "Revista dos Tribunais", de S. Paulo, v. 101, pg. 687;

— Acord. da Corte Suprema, de 27-11-1935, cit. na "Rev. Trib.", S. Paulo, v. 101, pg. 689. Está na mesma Rev., v. 102, pg. 735.

— Acord. da Corte Suprema, de 2-4-37, concedendo mandado de segurança para tornar insubsistente o lançamento e a cobrança executiva de imposto de

renda sobre vencimento de funcionario estadual. (Rev. Trib., de S. Paulo, v. 107, pg. 372). Sobre o cabimento do mandado de segurança contra cobrança de imposto de renda, consultem-se os pareceres de Afranio Melo Franco, Astolfo Rezende e Mendes Pimentel, na mesma Rev., v. 110º, pg. 42 e seguintes.

— Acord. da Corte Suprema de 4-6-1937, concedendo mandado de segurança contra cobrança de imposto de renda sobre vencimentos de funcionario estadual (Rev. Trib., S. P., v. 109, pg. 352).

— Acord. da Corte Suprema, de 28-7-937, confirmando mandado de segurança em favor de func. estad. ("Arq. Jud.", v. 45, p. 4).

— Acord. da Corte Suprema de 23-6-937, no mesmo sentido destes anteriores ("Arq. Jud.", v. 45, pg. 145).

Carlos Maximiliano, que, em comentários à Constituição, sempre se mostrara infenso á tributação federal sobre os funcionarios estaduais, emitiu parecer, como Procurador da Republica, em 1935, opinando pela inconstitucionalidade do imposto de renda sobre os vencimentos daqueles funcionarios (Rev. Trib., v. 96, p. 55).

Como se vê dos acordãos acima, é pacifica a jurisprudencia da Corte Suprema sobre o assunto, ficando armados os funcionarios de meio expedito para evitar a cobrança, o que torna praticamente inexistente a tributação, a despeito dos esforços do fisco federal para mante-la. Interessante é que o mesmo Supremo Tribunal Federal julgou constitucional e subsistente a tributação de subsidios de Deputado Estadual. (Acord. de 10-5-933, na

Rev. Fisc. 1936, n. 716). Bento de Faria, como Proc. da Rep., dera parecer favoravel à tributação dos subsidios; mas esse ac. do Sup. Trib. foi embargado e reformado (Questão do Deput. Rogerio de Faria. O parecer de B. Faria se acha na "Rev. de Dir.", v. 110, pg. 51).

77 — As custas e emolumentos dos oficiais de registro publico se enquadram na 3.ª categoria, segundo decidiu o Supremo Tribunal Federal, em acord. de 22-11-33 (Arq. Jud., v. 30, p. 298).

78 — Por enquanto ainda não são conhecidas controversias a respeito da tributação das quantias pagas pelos empregadores aos empregados a titulo de indenização por despedida injusta, nos termos da Lei n. 62, de junho de 1935. São elas rendimentos tributaveis? A resposta afirmativa conduziria a classifica-las na 3.ª categoria. A nosso ver tais indenizações teem o mesmo carater alimentar dos salarios e deveriam estar sujeitas ao imposto. A lei 62, como antes os artigos 79 e 81 do Cod. Comerc., visa cobrir o empregado contra cessação brusca do salario, fora dos casos de culpa do proprio salariado ou força maior. A indenização é, portanto, o proprio salario percebido, após a despedida, por espaço de tempo proporcional àquêle durante o qual o preposto serviu ao preponente. Não perde as caracteristicas assinaladas pela teoria da renda, exposta no capitulo IV.

Na França, esse caso já foi objeto dúma solução do Conselho de Estado, criticada por Allix e Lecerclé.

CAPITULO XI

RENDIMENTOS DA QUARTA CATEGORIA

(Cedula D)

Amplitude da cedula *D* — Corretores — Juros que entram na 4ª categoria — Evasão e dificuldade de controle — Deduções quando há simultaneamente rendimentos das cedulas *C* e *D* — As soluções do Conselho de Contribuintes. — Padres, ministros de cultos e tabeliães.

79 — A quarta categoria é ampla e compreende todos os rendimentos que não puderem ser classificados nas demais categorias. O proprio texto do regulamento é largamente compreensivo, quando se refere ao "exercicio de profissões ou artes quaisquer ou da prestação de serviços, desde que tais rendimentos não estejam especificados em outras categorias e sejam tributaveis" e ainda quando envolve "todas as ocupações lucrativas" (Vide artigo 11). Seria baldado esforço tentar um rol das profissões e ocupações, cujos rendimentos são tributaveis através da cedula "D". O criterio deverá ser sempre o da exclusão a *contrario sensu*: sempre que o rendimento não puder ser classificado nas demais categorias, o seu lugar será a quarta ou cedula

"D". Toda vez, por exemplo, que alguem exerce uma atividade comercial, sem ser negociante, nem empregado de comercio, deverá ser tributado na 4.ª categoria. Todas as profissões liberais, se os que as exercem não teem cargos, nem empregos, aí devem figurar. Segundo a frase de dois escritores da materia, aí se compreendem profissões desde as mais nobres até as "menos confessaveis". Assim, a menção de certas profissões no artigo 11 e letras tem apenas carater exemplificativo. Os varios rendimentos arrolados no artigo 2.º do Regulamento como pertencentes à 1.ª categoria, sempre que não forem percebidos por firmas ou sociedades, nem provenham de exploração com carater habitual, devem ser declarados na 4.ª categoria, porque, como já se expoz, a aludida 1.ª categoria está virtualmente sem objéto. (Vide cap. XIII numeros 56, 58 e seg.) Os corretores, tributados durante muito tempo como firmas comerciais, entram hoje na 4.ª categoria, por força da Lei n. 389 de 6 de fevereiro de 1937.

80 — Tambem figurarão na quarta categoria os juros que forem acrescidos aos rendimentos da mesma (Regulam., artigo 3.º, § 3.º). Se, por exemplo, um arquiteto, que não exerce a sua profissão como firma, percebe juros pela demora no recebimento dos ganhos duma obra, inclui-los-á na cedula "D", pagando apenas 2 % e não 8 %, como sucederia se fossem classificados na cedula "B". O mesmo ocorre, por outro exemplo, no caso de honorarios medicos, aos quais uma sentença judicial mandasse acrescer juros da mora. Mesmo que o contribuinte tenha ganho juros, porque depositasse em banco

dinheiro recebido do cliente para aplicações em obras, cujos rendimentos pertencem à 4.ª categoria, tais juros escapariam à cedula "B", segundo jurisprudencia do Cons. de Contrib. (Acord. n. 3965, no D. O. de 10-9-37 ou R. F., 937, n. 270).

Apesar da sua amplitude, a cedula "D" não é das mais produtivas, devido, em grande parte, à facilidade que oferecem à evasão os rendimentos por ela compreendidos. Nenhuma cedula oferece maiores probabilidades de erro na apreciação do montante dos rendimentos ou das deduções. A inexistencia da obrigação juridica de manter contabilidade para a quase totalidade dos profissionais dessa categoria, o dever de segredo imposto a muitos dentre eles, varias outras causas tornam dificil a obtenção de elementos para cadastro. Na França, depois da reforma Doumergue, em 1933 e 1934, os contribunites dessa categoria estão sujeitos ao dever de manter contabilidade, mesmo quando adstritos a segrêdo profissional.

Outro tanto sucede de referencia a deduções. Dentro de cada profissão, há inumeras especializações ditadas pelas exigencias da vida moderna, de modo que se impõem criterios diversos nos casos concretos da mesma classe. Nem mesmo a proporcionalidade em relação ao rendimento bruto pode ser guia seguro, porque, em se tratando de profissões liberais, medicos por exemplo, é naturalissimo que, no começo da carreira, grande parte do rendimento seja absorvido pela aquisição de livros tecnicos e amortização de aparelhos, instrumentos e instalações, e que, não raro, rendimentos de outra categoria aí se empreguem ou permitam a aplica-

ção de honorarios exclusivamente em encargos. Ora, desde que o regulamento não fixa o maximo para deduções nessa categoria, é licito ao contribuinte fazelas na medida da realidade, sujeito evidentemente à comprovação, inclusive verificação "in loco", a criterio dos funcionarios fiscais. Acordãos existentes fixando limites em casos de comprovação leal e honesta não teem fundamento na legislação fiscal em vigor. Mesmo exageradas, cabem se comprovadas (Regul., artigos 28 § 3.º, a *contrario sensu*).

81 — Outras dificuldades decorrem da acumulação de deduções da mesma origem em face do principio da autonomia das cedulas. E' certo que esse principio, em nosso sistema de imposto de renda, não se reveste da mesma importancia teorica e pratica que se encontra no sistema de outros paises, como a França, por exemplo.

Um exemplo poderá mostrar mais claramente a dificuldade oferecida pelos casos concretos. Suponhamos um medico, com consultorio ou clinica domiciliaria, exerendo cargo de assistencia num sanatorio particular e uma catedra na Faculdade, hipotese aliás frequente. Deverá declarar seus rendimentos de honorarios do consultorio e da clinica na cedula "D" e os de assistente do sanatorio e professor na cedula "C". E' possivel que dos livros e jornais tecnicos alguns interessem apenas à regencia da catedra, ou ao cargo de cirurgião, caso em que, sem duvida, a dedução deverá entrar na cedula "C", mas tambem não é menos possivel que todos esses livros e jornais interessem à formação profissional tanto do clinico como do catedratico. Nesse caso, qual o criterio, já que

na cedula "D" o imposto é cobrado no dobro da base da cedula "C"? Parece-nos que, em tais hipoteses, deverá ser licito ao contribuinte dividir as deduções entre as duas cedulas na proporção dos rendimentos auferidos em cada uma delas, não sendo justo que o encargo se abata de uma só, caso em que ou será sacrificado o fisco, ou o contribuinte.

Suponhamos a mesma hipotese do medico, mas com uma variante bem frequente: a de receber vencimentos ou honorarios mensais fixos de varias entidades, companhias de seguros de acidentes do trabalho, sociedades beneficentes, sindicatos ou outras, com a obrigação de prestar serviços, no proprio consultorio, a associados, segurados etc. Ora, esses vencimentos classificam o medico em questão na 3.ª categoria, na qual o Regulam. excluiu as deduções de empregados, telefonio, luz e agua de consultorio, custeio de veículos, amortização de instalação, que, entretanto, figuram na cedula "D". O aplicador deve ficar preso à letra do regulamento ou interpreta-lo amplamente, levando em conta as linhas fundamentais da ciencia das finanças, que aponta como principio carateristico do imposto sobre a renda a sua incidencia sobre os rendimentos liquidos, isto é, as sobras das receitas brutas depois de abatidos todos os encargos indispensaveis à obtenção dos proventos? Parece-nos preferivel e justa a segunda solução, que, aliás, tem sido a adotada pelo Supremo Tribunal Federal ou Corte Suprema, quando mandou aceitar deduções de impostos na 3.ª categoria e despesas de conservação de imoveis que repugnavam á interpretação um tanto estreita das repartições. Seguir outra orientação é tornar iniquo o imposto

e provocar no espirito do contribuinte, revoltado pela injustiça, uma tendencia à fraude, que a observação mostra ser mais frequente nos sistemas de tributação pesada e cega. O § 1.º do artigo 28 do Regulamento está longe de condenar essa exegese, pois se refere a hipotese diversa.

82 — Os julgados administrativos do Cons. de Contrib. teem interpretado o Regulamento do seguinte modo, em face dos casos concretos:

— Devem ser admitidas, independentemente de comprovação, as deduções das cedulas "C" e "D" satisfatoriamente justificadas (Acord. do CC., n. 1817, D. O. de 12 6 -36 ou R. F., n. 193; Tabelião na cedula "D": Ac. n. 4368, R. F., 937, n. 409; Vide ainda acord. n. 509, na Rev. Fisc., 1937, n. 36, permitindo, sem comprovação, dedução de livros, até 13 %, a titulo excepcional).

— Serventuario de justiça remunerado por custas é classificado na cedula "D", com direito a deduzir 40 % para as despesas de cartorio e outras indispensaveis (Ac. n. 2942, D. O. 9-7-36 ou R. F., 1936, n. 573. Em por terem sido perfeitamente comprovadas (Ac. n. 3355, sentido contrario: Ac. n. 5317, cit. adeante, que indica a 3.ª categoria).

— Deduções na cedula "D", apesar de absorverem mais de 98 % da renda declarada, devem ser concedidas no D. O. de 28-11-36 ou R. F., 1936, n. 779. Decisão unanime).

— Comissões não recebidas, em virtude de haver aberto mão delas o agente, só se abatem se comprovadas,

sobretudo se são elevadas (Ac. n. 1526, R. F., 1936, numero 58).

— Dedução excessiva e não comprovada deve ser cancelada totalmente e não simplesmente reduzida (Dec. do Min. da Faz. reformando Acord. 799 do C. C., ou R. F., 1936, n. 101).

— Dedução de despesas com livros e jornais tecnicos, se o contribuinte não as comprova, alegando te-los comprado a dinheiro, reduzem-se a 5 % dos rendimentos brutos (Ac. n. 3257, D. O. 17-10-36 ou R. F., 936, n. 738, e inumeros outros no mesmo sentido, fixando esse limite de 5 %).

— Deve ser dispensada a comprovação de deduções, quando depõe a favor da exatidão destas o fato de haver o contribuinte declarado rendimento de dificil controle pelo fisco (Ac. n. 1698, D. O. 12-2-36 ou R. F., 1936, n. 164. A proposito desse acordam comentou o Dr. Tito Rezende na Rev. cit. — "E' pena que o representante da Fazenda tenha recorrido de uma decisão tão justa como essa: deve o fisco ter em conta a lealdade do contribuinte. Lembramo-nos de um caso que sucedeu comnosco, quando chefiavamos a seção do imposto de renda em Minas Gerais. Um auxiliar propoz que se exigisse comprovação, na declaração de um profissional liberal, de uma dedução de 24:000$000 de livros e jornais tecnicos. Não o permiti, e observei ao meu auxiliar que não era possivel sequer duvidar da declaração de um contribuinte que incluia cerca de 150:000$000 de rendimentos brutos da profissão, quando nós não possuimos elementos de controle eficiente; e por isso os demais profissionais liberais, mesmo ganhando tanto como aquele, não declaravam se-

quer a metade. Desgostar contribuintes leais como esses é máo negocio para o fisco: glosado em um ano em despesas efetivamente feitas mas que não poude comprovar por falta de recibos, — nos anos seguintes ele pode desforrar-se diminuindo a renda bruta declarada, que o fisco não tenha elementos para controlar" — Rev. cit., nota 15, sec. I. Renda, pg. 54, 1936).

— Os rendimentos de atividade comercial ou industrial de pessôa fisica não são classificaveis na cedula "A" e sim na cedula "D" do artigo 11 do Reg. (Ac. 3295, D. O. de 17-10-36 ou R. F., 1936, n. 750).

— Os agentes de seguro são classificaveis na cedula "D", com direito às respectivas deduções, e não na 3.ª (Ac. do CC., n. 3964, no D. O. de 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 269. Vide nota 17 a essa decisão na Rev. cit.).

— Construtor que recebe dinheiro dos clientes, para a construção, e deposita em banco: — os juros desse deposito são classificados na 4.ª categoria, por força do artigo 3.º §§ 2.º e 3.º do Reg. (Ac. n. 3965, R. F., 937, n. 270).

— As depreciações geralmente admitidas para moveis, maquinismos e automoveis são, respectivamente, de 10 % e 20 % (Ac. 3968, D. O. 10-9-37 ou R. F., 937, n. 271).

— Reduzem-se para 10 % as deduções de 50 % feitas por medico para custeio de automoveis (Ac. 3982, D. O. 10-9-37 ou R. F., 937, n. 275).

— As deduções cabalmente comprovadas só não se concedem se não são permitidas pelo Reg. ou se não são necessarias à precepção da renda (Acs. numeros 4223,

no D. O. de 17-9-37 e 4534, D. O. de 27-9-37, ou R. F., 1937, n. 360).

— Medico que recebe somente ordenados, mesmo que tenha consultorio, veículo e empregado, como comprovou, é classificado na 3.ª categoria e não pode deduzir essas despesas, que são da 4.ª categoria. (No caso, o medico fizera declaração na 4.ª categoria, porém a repartição transferiu o rendimento para a 3.ª (Ac. numero 4977, no D. O., 1-12-37 ou R. F., 1937, n. 645).

— Deduções exageradas, absorvendo a quase totalidade dos rendimentos, e não devidamente comprovadas, não podem ser aceitas (Ac. 5027, R. F., 937, n. 663).

— Aos agentes de negocios, cujos rendimentos se classificam na 4.ª categoria ,permite-se a dedução de ordenados e comissões pagas aos seus auxiliares (Ac. numero 5107 ,R. F., 937, n. 685).

— Não se computam nos rendimentos as contribuições de correligionarios politicos, recebidos por um jornal (Ac. n. 5119, no D. O. 4-12-37 ou R. F., 937, n. 689).

— Rendimentos decorrentes da publicação de jornal de propriedade de pessôa fisica são tributados na 4.ª categoria (Dec. da D. I. R., no D. O., 8-1-38 ou R. F., 1938, n. 3).

— Glosam-se deduções inverossimeis feitas por medico (Dec. do Min. da Faz. reformando Ac. do CC., D. O., 7-2-38 ou R. F., 938, n. 35).

— Concedem-se deduções razoaveis, mesmo quando não comprovadas (Ac. n. 5313, no D. O. 27-4-38 ou R. F., 938, n. 70).

— Emolumentos e custas de serventuarios de jus-

tiça são classificados na 3.ª categoria e não na 4.ª Concedem-se as deduções indispensaveis ao exercicio do oficio de justiça. (Ac. n. 5317, no D. O. de 27-4-38, ou R. F., 1938, n. 72).

— Construtor tem seus rendimentos na 4.ª categoria, arbitrando-se os mesmos em 20 % da receita, à semelhança do que se faz com os comerciantes que não apresentam declaração (Acord. *unanime* n. 5333, no D. O. 27-4-38 ou R. F., 1938, n. 80. Vide nota da mesma Rev. a essa dec.)

83 — Padres e eclesiasticos em geral não estão isentos. Deverão declarar seus rendimentos na 4.ª categoria, salvo a hipotese de remuneração fixa de irmandades, hospitais etc. a capelão, caso em que prevalecerá a 3.ª categoria. O mesmo criterio é aplicavel aos ministros de qualquer culto, se auferem proventos pelo desempenho de suas funções.

Parece-nos contraria ao espirito do Regulamento e á necessidade de estabelecer-se um criterio racional de classificação, a inclusão dos rendimentos de tabeliães e outros serventuarios de justiça na cedula "D". O Supremo Tribunal Federal classificou as cartas e emolumentos desses serventuarios, que são, sem duvida, funcionarios publicos, na cedula "C". (Vide n. 77 deste livro). Sempre que o contribuinte não puder fixar os seus estipendios, porque está sujeito a vencimentos, ordenados, regimentos e custas, etc. deve figurar na cedula "C".

CAPITULO XII

RENDIMENTOS RESULTANTES DA LOCAÇÃO E AFORAMENTO DE IMOVEIS

(5.ª categoria, cedula E)

As três fases da tributação da venda de imoveis — A reação dos contribuintes e a jurisprudencia do Supremo Tribunal Federal — Casa ocupada pelo proprio contribuinte — As deduções — Soluções do Conselho de Contribuintes.

84 — Ja mostramos em outra parte (vide numeros 21, 22 e 36) que a percepção do imposto de renda sobre capitais mobiliario teve três fases distintas:

1.ª) até o dec. 19550 de 31 de dezembro de 1930, quando os rendimentos de alugueis, arrendamentos, aforamentos e outros resultantes de capitais aplicados em imoveis eram declarados simplesmente para computo na renda global bruta;

2.ª) desse decreto, que ,no artigo1.º, n. 48, parte II, submeteu tais rendimentos tambem ao imposto cedular ou proporcional, na base de 6 %, até 1.º de janeiro de 1936, quando entrou em vigor a discriminação de tributos da Constituição de 1934, que reservou aos Mu-

nicipios o imposto cedular sobre a renda de imoveis urbans e rurais;

3.ª) de 1.º de janeiro de 1936 para cá, enquanto não for publicado decreto-lei restabelecendo a competencia da União para cobrança do imposto cedular e fixando novamente a base deste sobre aqueles rendimentos, já que a Constituição de 1937 suprimiu a clausula da Carta anterior, favoravel aos municipios.

O simples fato de ter a Constituição em vigor modificado a de 1934, nessa parte, não basta por si só, a nosso ver, para que fique restabelecida o imposto federal cedular criado pelo decreto n. 19550 de 1930. Se este foi revogado, nesse ponto, pela Constituição, de 1934, a abolição desta, por si só, não restaura a situação anterior: há apenas a possibilidade constitucional de ser feita essa restauração através de lei ordinaria.

85 — A tributação dos alugueis foi recebida com franca repulsa pelos contribuintes, multiplicando-se, por isso, os litigios da Fazenda Federal para arrecadação do imposto. Ainda hoje existem em juizo e na Corte Suprema inumeros pleitos fundados em inconstitucionalidade da tributação, já que, por clausula da Constituição Federal de 1891, não expressamente revogada pelo Governo Provisorio, pertencia ao Estado a competencia para tributar a renda de predios, de modo que os contribuintes apontavam no imposto cedular sobre esses proventos uma bitributação vedada.

Desde a primeira fase, já os contribuintes se rebelavam contra a tributação limitada apenas ao imposto complementar progressivo, que, entretanto, foi conside-

rada perfeitamente constitucional e justa pelo Supremo Tribunal Federal. Num dèsses feitos, relativos à primeira fase. (Acord. de 30-6-1931, na *Rev. de Dir.* v. 104, pags. 258 e ss.), o relator, Min. Carvalho Mourão, sustentava que "a inclusão dos rendimentos dos imoveis, rurais ou urbanos, em cedula especial, para os efeitos de serem computados na renda global, sobre a qual recai o imposto complementar ou progressivo, cobrado pela União; nada tem de inconstitucional, pois que não colide com a atribuição, pela Constituição, do imposto territorial e do imposto predial aos Estados. Atendendo à sua peculiar naturesa e à sua especial finalidade de tributação complementar e compensatoria, destinada a preencher as lacunas e corrigir as desigualdades da real incidencia sobre os contribuintes que são inevitaveis nos impostos indiretos, sobretudo, e tambem, embora em menor escala, nos diretos, é caracteristica do imposto de renda que abranja todas as rendas, toda a atividade produtora do contribuinte, inclusive os rendimentos que, por outros titulos, já estão tributados. Constituindo assim um suplemento, indivisivel e uno, da tributação do regime fiscal, em geral, o imposto sobre a renda, da competencia exclusiva da União, pode e deve incidir sem eiva de inconstitucionalidade sobre materia já tributada constitucionalmente pelos Estados."

O ministro Artur Ribeiro secundou-o porque o imposto de renda "não é cobrado sobre o imovel, mas, sim, sobre a renda do imovel."

Nesse julgamento, discordaram do relator somente os Ministros Soriano Souza e Rodrigo Otavio. A jurisprudencia se manteve nesse sentido, como acentuou o

Ministro Cardoso Ribeiro (Acord. de 28-7-1931. Vide notas taquigraficas, em cujo relatorio consta a argumentação em contrario dos contribuintes. "Rev. Dir.", v. 105, pg. 287 e ss.) Vide ainda Acord., na mesma Revista, v. 113, pg. 103; acord. de 5-7-1933, *in* "Arq. Jud.", v. 30, pg. 401; voto Min. Muniz Barreto, *Arq. Judic.*, v. 12, pg. 380. Essa jurisprudencia começa com o acordão de 5 de setembro de 1930, a partir do qual, com a recomposição do Supremo, se tornou pacifica. Vejam-se ainda as decisões citadas pelo Dr. Tito Rezende, em entrevista sobre o movimento de reação da Federação das Associações de Proprietarios de S. Paulo, reproduzida na "Rev. Fisc.", v. 1936, Secção do Imp. de Renda, pg. 119 e seguintes). Num desses julgamentos o Min. Eduardo Espinola condensou em palavras reproduzidas por varios acordãos o pensamento dominante na mais alta corte judiciaria do país: "o imposto que tem por objeto a propriedade imobiliaria toma, no presuposto, os serviços de proteção e comodidade prestados pelo Estado em beneficio dos proprietarios, ao passo que o imposto sobre a renda não considera a propriedade em seu complexo de reações de direito real e em seus consectarios juridicos, aplicando-se, de modo geral, às rendas que tenha o individuo com a exploração e exercicio da sua industria, de um trabalho, em qualquer ramo da atividade humana. Em um caso, tem-se em vista a propriedade em si: — o individuo paga o imposto ao Estado, porque é proprietario, ao passo que, no outro, se toma em consideração o rendimento da pessoa, e, qualquer que seja a fonte donde provenham os proveitos havidos das propriedades, estes são tributados, porque constituem uma parte daquele ren-

dimento" (Vide notas taquigraficas relativas ao Acord. de 3-6-1934, "Rev. Fiscal", dec. n. 353 — B, 1936, Seç. Imp. Renda, pg. 124).

Note-se que essa jurisprudencia não distingue as duas partes dos impostos, — a cedular proporcional e a complementar progressiva, de modo que atinge as causas provocadas pelo decreto 19550 de 1930. A Fazenda, aliás, considera revogada implicitamente a Constituição de 1891 por esse decreto do Governo Provisorio. Os ultimos julgamentos já nem discutem a controversia, limitando-se a simples referencia à jurisprudencia pacifica. (Vide notas taquigraficas relativas ao acord. de 18-4-34. *Rev. Fisc.,* 1936, n. 687, Sec. I. R., pg. 250 e ao acord. 29-11-1933, decreto n. 723 da mesma Rev., ano 1936, pg. 275 da Sec. IR.).

Trata-se, pois, duma controversia liquidada pela jurisprudencia do Supremo Tribunal Federal, depois convertido em Corte Suprema. Ainda assim pululam os recursos administrativos e judiciarios, como se pode ver nos repositorios relativos ao Imposto de Renda.

Na fase atual, a União, em qualquer momento, poderá restabelecer o imposto cedular sobre predios urbanos, que a constituição de 1934 dera aos municipios. Se o fizer na base do decreto 19550 de 1930, parece-nos que a tributação será excessiva em relação às demais cedulas, com os inconvenientes que assinalamos em outra parte deste livro, isto é, incremento à evasão e à tezaurização. (Vide n. 29 do III Capitulo).

86 — Pelo artigo 14 do Regulam., o contribuinte que ocupar imovel de sua propriedade está dispensado

de incluir na declaração o valor locativo do mesmo. Nenhuma disposição do Regulamento extende essa concessão às pessôas juridicas.

As repartições arrecadadoras interpretam a disposição constitucional de 1934, que reserva aos municipios a renda cedular de imoveis, como abrangendo apenas as pessoas fisicas, já que as juridicas são tributadas sem discriminação de rendimentos. Essa interpretação não parece justa, nem certa. Onde a lei não distingue, ao interprete não é permitido distinguir. A Constituição de 1934 reservou todo o imposto cedular aos municipios e as pessôas juridicas pagam apenas o imposto cedular, isto é, o proporcional: se o aplicador do regulamento assim não entendia até 1934, deverá faze-lo, parece-nos, depois desse ano, discriminando o rendimento de imoveis. Um regulamento e uma lei não constituem obstaculo á intenção do lgislador constituinte.

87 — As deduções permitidas para apuração dos rendimentos liquidos dessa cedula são as arroladas no artigo 37 do Regulamento. As decisões administrativas têm firmado os seguintes pontos:

— a renda tributavel são os alugueis efetivamente recebidos (ac. do CC., n. 1540, R. F., 1936, n. 60);

— as deduções de 15 % para conservação independem de comprovação; aumentada a renda, devem ser aumentadas as deduções; deduzem-se taxas de saneamento quando não correspondem à instalação, mas apenas ao uso das instalações de saneamento e calçamento. (Ac. do CC., n. 1692, no D. O. 12-2-36 ou R. F., 936, n. 158);

— não se podem deduzir impostos e despesas de conservação, que, pelo contrato, correm por conta dos inquilinos (Ac. 3364, R. F., 936, n. 782; *em sentido contrario*: Acord n. 2865, D. O. 24-6-36 ou R. F., 936, n. 534 e ac. n. 1587 no D. O. 18-1-36 ou R. F., 936, n. 79);

— deduzem-se taxas de viação e calçamento quando representam contra-prestação normal pelo uso (Ac. numero 1739, R. F., 936, n. 118);

— a base de 85 % sobre o valor locativo é aceitavel na falta de elementos mais seguros (Ac. 3813, R. F., 1937, n. 170);

— as comissões para recebimento de algueis não podem ultrapassar de 10 %, quota esta já bastante excessiva (Ac. 3928, R. F., 937, n. 256);

— é tributavel a indenização paga ao proprietario para alugar habitação devido a mudança obrigatoria da casa propria que ocupava e foi danificada (Ac. numero 4070, R. F., 937, n. 311);

— não é admissivel multa por declaração falsa quando a repartição se baseia apenas no imposto estadual para lançamento do imposto de renda. O valor locativo não é exato nem inconcusso. (Ac. n. 4074, D. O. de 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 313);

— deduzem-se despesas de conservação de elevadores, inclusive assistencia tecnica (Ac. n. 4195, R. F., 1927, n. 319);

— rendimento da sublocação é a diferença a mais entre o recebido do sub locatario e o pago ao locador (Decisão do Min. Faz. neg. prov. ao rec. do Rep. da Faz., R. F., 1937, n. 475. Veja-se o ac. 4574 que admite

a sublocação como simples meio de baratear o aluguel, sem constituir rendimento: R. F., 1937, n. 471);

— não se deduz a remuneração de encarregado duma "avenida", pois o regul. apenas permite comissões para arrecadação de algueis (Ac. 5053, D. O. 1-12-37 ou R. F., 937, n. 667);

— quando há suspeita de fraude, o valor locativo é aceitavel como base, cabendo ao contribuinte a prova em contrario (Min. da Faz. reform. ac. do CC., R. F., 1937, n. 681-698).

88 — "Para os fins do imposto, não há distinção entre os rendimentos, quanto à especie em que forem pagos" (§ unico do artigo 22 do Regulam.) Tambem entrarão no computo dos rendimentos brutos as quantias correspondentes aos rendimentos que decorrerem da cessão de quaisquer direitos (artigo 24 alinea *c* do Reg.). Esses principios adotados expressamente pelo sistema brasileiro suscitariam duvidas quanto à cessão gratuita do uso ou goso de coisas susceptiveis de produzirem rendimentos. Admitamos a hipotese nada impossivel, mas, pelo contrario frequente, de pai ou sogro que não cobra alugueis do filho ou genro, ou emfim, qualquer parente ou pessôa outra e consegue fazer prova convincente desse fato. Deverá ser tributado na base duma percentagem sobre o valor locativo? Parece-nos que não. Se não houve proveito para o proprietario, não existiu rendimento. Sem este não há o que tributar. E' claro que isso pode servir de azas à fraude, mas tudo se cifra a uma questão de prova a criterio da repartição. Parece que o Conselho de Contrib. reconhece que não há rendimento

tributavel no caso acima figurado, perdendo mui logicamente o proprietario o direito de deduzir os impostos e despesas relativos aos predios ocupados gratuitamente, segundo se infere do Acord. n. 5383, no D. O. 27-4-38 ou R. F., 938, n. 101.

CAPITULO XIII

A RENDA GLOBAL E O IMPOSTO COMPLEMENTAR PROGRESSIVO

Generalidades — Cedulas *E*, *F* e *G* — As deduções — Encargos de familia — Omissões injustas — Criterio da proporcionalidade — Filhos adotivos, reconhecidos, invalidos, filhas desquitadas, netos. Doações filantropicas — Igrejas.

89 — Em outra parte do livro, já mostramos que o imposto sobre a renda era composto duma serie de tributos diferentes, semi-pessoais, recaindo sobre os rendimentos considerados de per si e por categorias, e ainda por outro tributo pessoal, que se superpõe sobre os demais, incidindo sobre a renda global, isto é o total dos rendimentos liquidos de cada categoria, feitos os abatimentos regulamentares (Vide numeros 25, 28 e 31).

Os rendimentos declaraveis nas cedulas "E", "F" e "G", isto é, os provenientes da locação ou aforamento de imoveis, os juros de apolices e titulos da divida publica, os dividendos, lucros e comanditas auferidos nas sociedades e firmas individuais e os proventos da exploração agricola e das industrias extrativas vegetal e animal, figuram nas formulas das pessoas fisicas apenas

para serem computados na renda global, sujeita ao imposto complementar, já que alguns deles sofrem a tributação proporcional nas sociedades e firmas, como os lucros e dividendos, e os demais estão isentos do imposto cedular e apenas pagam o progressivo.

90 — Estabelecida a renda global bruta, isto é, a soma dos rendimentos liquidos de cada categoria, o contribuinte tem direito às seguintes deduções, afim de apurar-se a renda global liquida ou livre, sujeita ao imposto progressivo, e, quando inferior a 10:000$000, isenta, inclusive dos impostos cedulares, salvo se a renda baixar desse limite devido à dedução dos mesmos impostos, caso em que eles serão pagos com exclusão do complementar:

a) impostos proporcionais de 8,1 e 2 % devidos, respectivamente, nas cedulas "B", "C" ou "D";

b) juros das dividas pessoais, quando forem justificados e o contribuinte indicar o nome e a residencia do credor, o titulo da divida e a importancia dos juros anuais;

c) os premios de seguros de vida;

d) as perdas extraordinarias que não tiverem sido compensadas por seguros ou qualquer outra indenização, desde que não tenham sido já computadas no cal-

culo do rendimento liquido das categorias;

e) as despesas relativas aos encarços de familia, à razão de 3:000$000 por pessôa, restritas á dedução ao outro conjuge, filhos menores ou invalidos, filhas solteiras ou viuvas, desde que essas pessoas não tenham rendimentos proprios, ou, se os tiverem, desde que tais rendimentos sejam incluidos na declaração do chefe da familia;

f) as contribuições e dotações feitas aos cofres publicos, às instituições e às obras filantropicas, exceto impostos e taxas não especificadas neste regulamento. (Vide artigo 40 do Regulamento).

E' da conveniencia do contribuinte tornar tão completa quanto possivel a sua declaração, fazendo indicação das pessôas às quais se referirem às deduções. Provavelmente poupará tempo, evitando pedidos de esclarecimentos, dará impressão de lealdade para com o fisco e colaborará com os poderes publicos para que ninguem escape ao dever de contribuir para as despesas da nação no interesse geral. Tanto mais completo for o cadastro, tanto mais eficiente será a arrecadação do imposto.

91 — O fisco atribue á dedução por "perdas extraordinarias" um conceito estreito e rigoroso, sob fundamento aliás discutivel, senão insubsistente. Para as re-

partições, só há *perda extraordinaria* quando oriunda de fato decorrente de força maior ou caso fortuito "tais como incendio, tempestade, naufragio e acidentes semelhantes". Baseia-se, para isso, em dispositivo da primitiva lei de imposto de renda, a de n. 4625 de 1922, muito embora a lei n. 4984 que veio substituir e derogar aquela, conceda a dedução de perda extraordinaria sem quaisquer restrições da legislação anterior. (Vide despacho da D. I. R., 1936, n. 726. E varios outros despachos e decisões no mesmo sentido, inclusive do Cons. de Contribuintes).

Realmente a Lei n. 4625 de 31-12-932 estabelecia, na alinea III, inciso *c,* do artigo 31, a dedução da perda extraordinaria nos seguintes termos:

"Será considerado liquido, praa o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as seguintes deduções: *a*)...; *b*)...; *c*) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações."

Mas o sistema foi completamente modificado e remodelado pela Lei n. 4984 de 31-12-926, que no artigo 18, § 5, alinea *d,* estabeleceu a dedução da perda extraordinaria, tal como está em vigor até hoje, isto é, contanto que não tenha sido compensada por seguros ou qualquer outra indenização e desde que não tenha sido computada no calculo de rendimento liquido das categorias (vide artigo 40, alinea *d* do Regulam.) Ora, ao aplicador, ou ao interprete, seja o proprio Ministro, não

é licito restaurar um texto derrogado, nem distinguir onde a lei não distinguiu. A perda extraordinaria deduti-vel não ha de ser somente a de acidentes, mas toda aquela que, pelo seu carater extraordinario, fóra do normal e do previsto, assim possa ser justamente entendida.

Não é dificil, por exemplo, demonstrar que os gastos decorrentes de molestia grave constituem verdadeiras perdas extraordinarias susceptiveis de dedução. Aceitando-se, por amor à discussão, que a perda extraordinaria tenha o sentido da Lei derrogada de 1922, vemos que esta se reporta a *acidentes,* expressão, que, na linguagem juridica, desde Pardessus, há cerca de um seculo, pode compreender a molestia, como aliás o reconheceu a jurisprudencia brasileira (Acord. da 3.ª Cam. da Corte de Apel., do Rio, 6-8-1927; do Tribunal de Just. da Baía, de 21-11-930, relat. Des. Ezequiel Pondé — Vide Aliomar Baleeiro e Luis Viana Filho: "Direitos dos Empregados no Comercio", p. 192 a 197). E há dedução mais justa do que a de tratamento medico, devidamente comprovado e em base razoavel, de molestia do contribuinte ou de pessôa em relação á qual tenha direito de deduzir encargos de familia? Se o imposto sobre a renda se carateriza pelo principio de gravar "as posses de cada contribuinte em proporção à soma de bens que anualmente lhe acrescem e de que pode dispor na sua vida particular e publica, sem diminuir, ou alterar, com isso, o valor originario do seu capital" (definição de Hermann, reproduzida pelo cons. Rui Barbosa), se êle é o imposto "estabelecido sobre a pessoa na base da sua capacidade economica medida pelo conjunto de suas rendas de toda a naturesa" (Jèze), como não conceder-se

a dedução em caso de molestia, quando a capacidade economica do contribuinte sofre necessariamente um abalo profundo pela necessidade de despesas imperiosas impostas por fato extraordinario, superior à vontade do paciente? Além disso, muitas vezes, a molestia provem do tratado, sobretudo nas regiões onde grassam endemias.

O Conselho de Contribuintes, entretanto, apegou-se à estranha exegése ministerial e tem cancelado todas as deduções por tratamentos medicos e dentarios (Ac. n. 4654, no D. O. 20-10-37 ou R. F., 1937, n. 525; V. ainda mesma Rev., 1937, n. 162). Vide ainda numeros 68 e 95 deste livro.

92 — As deduções para encargos de familia provocam, por vezes, controversias, que chegam até o Conselho de Contribuintes. A primitiva lei era mais generosa e extendia a dedução até genitora e sogra. A atual limita-a ao conjuge, filhos menores ou invalidos, filhas solteiras ou viuvas, ficando excluidas as filhas desquitadas, ainda quando pobres e inocentes, não pensionadas com alimentos, (C. Civil, artigo 320) como os netos filhos destas ou daquelas filhas e filhos mencionados no Regulamento. E' uma injustiça fiscal, porque, em verdade, muitos contribuintes têm de fato esses encargos, que decorrem do direito e da solidariedade de familia. Seria desejavel que futuras reformas do nosso sistema fiscal considerassem esses casos, protegendo-os com a dedução, embora sob as cautelas necessarias para que se não transformassem em portas abertas à evasão.

Outros paises concedem a dedução em favor do

contribuinte que sustenta e educa filhos alheios, " — filhos de creação", mas o Regulamento brasileiro não considera esses casos, salvo se houver adoção regular, na forma da lei civil, que só a permite aos maiores de 50 anos. A lei não distingue entre os filhos naturais, (legitimos, legitimados e ilegitimos) e os filhos adotivos, logo o interprete ,ou aplicador tambem não poderá fazê-lo. E' injustificavel, pois, a glosa de dedução de filho adotivo, cuja adoção foi legalmente realizada, o que, lamentavelmente, se tem verificado (Desp. do D. I. R., no D. O. 29-4-36 ou na R. F., 936, n. 345). Todavia o Conselho de Contribuintes sustentou a melhor doutrina, concedendo a dedução para filhos adotivos (Acord. n. 3801, D. O. 29-6-37 ou R. F., 937, n. 167; Ac. n. 3821, D. O. de 20-1-37 ou R. F., 937, n. 167. Houve recurso do Dr. Tito Rezende, Represent. da Faz. para o Ministro que reformou essas decisões por falta de prova de adoção na forma legal: R. F., 1937, n. 190; D. O., 11 e 12-8-37).

Em materia de encargos de familia, as decisões mais recentes da Corte Suprema e do Conselho de Contribuintes consagram os seguintes principios:

— O fato de não constar das declarações, em exercícios anteriores, despesas alimentares com pessoas de familia sujeitas a essa assistencia, não impede que sejam elas referidas nos que se seguirem, se sobrevierem motivos que justifiquem a sua inclusão (Ac. do Supremo Trib. Fed., 10-7-934. R. F. ,1936, n. 724).

— Toma-se conhecimento do recurso ex-oficio para mandar excluir do rendimento tributavel uma parcela que não pertence ao contribuinte mas a pessôa de sua fa-

milia cujo encargo foi glosado (Ac. n. 1914, R. F., 936, n. 238).

— Nos termos precisos do artigo 40, *c*, os encargos de familia são dedutiveis pelo conjuge, — esposa no caso, que os provê com as rendas que constituem a economia do casal (Ac. unanime n. 2084, R. F., 936, numero 287).

— Na forma do que prescreve o restrito disposto no artigo 40, *e* do Reg., a dedução para encargos de familia é limitada ao outro conjuge e aos filhos nas condições ali determinadas. Nega-se a de irmãos tutelados (Ac. n. 2103, maioria por voto de desempate. D. O. de 21-3-36 ou R. F., 1936, n. 292).

— O marido, no regime da separação de bens, tem direito à dedução de 3:000$000, relativo à esposa, como encargo de familia, uma vez esclarecido que ela não possue rendimentos (Ac. n. 2364, D. O. de 13-5-36 ou R. F., 936, n. 366).

— Admitem-se as deduções para encargos de familia suportados pela mulher durante o periodo em que o marido, por impossibilitado de trabalhar, não auferiu rendimentos (Ac. n. 2386, unanime, no D. O. 27-12-35 ou R. F., 936, n. 371).

— Verificado que se trata de mulher desquitada legalmente e sob cuja guarda e manutenção ficaram os filhos do casal, cancela-se o lançamento que glosou encargos de familia relativos a tais filhos. (Ac. n. 2389, R. F., 1936, n. 372).

— Sendo inferior ao minimo de existencia a renda de uma das declarações, não cabe aos conjuges faze-las em separado (ac. n. 2405, R. F., 936, n. 373).

— Dedução de filho nascido no decurso do ano base independente da data em que ocorreu o nascimento (ac. unanime n. 2408, D. O. de 13-5-36 ou R. F., 1936, n. 375).

— Reforma-se o despacho pelo qual a repartição só admitia dedução para filho legitimo, negando-a para legitimados e reconhecidos. (Ac. unanime n. 2503, D. O. de 20-5-36 ou R. F., 1936, n. 404).

— As deduções de encargos de familia não se admitem por tolerancia ou equidade, mas nas condições exatas e rigorosas da lei (art. 40, letra *e* do Reg.). Assim não se admite a de filho maior valido, embora realmente viva às custas do pai (Ac. n. 2560, D. O. 13-6-36, ou R. F., 936, n. 441).

— Ao marido cabem as deduções dos filhos, inclusive os do primeiro leito de sua esposa. (Desp. da D. I. R., D. O. de 20-6-36 ou R. F., 936, n. 505).

— O Regulamento não exige que o contribuinte prove estarem vivas as pessoas de suas familias incluidas nos encargos autorizados pelo artigo 40, *e* (Ac. numero 2987, D. O., 33-7-36 ou R. F., 1936, n. 603).

— A aplicação do artigo 98 sendo estrita, dela não se deve abusar em proveito do fisco. Declaração omissa quanto a encargos de familia. Falta de resposta ao questionario. Falta de dedução à renda global. Compete à Repartição exigir, antes do lançamento, que o contribuinte responda às perguntas do questionario. (Ac. numero 3085, D. O., 1-8-36 ou F. R., 936, n. 644).

— A viuva inventariante não pode deduzir para si 10:000$000, como minimo de subsistencia (Ac. 2275, R. F., 1936, n. 328. O texto desse acordão não é claro).

— As despezas com inventario não são dedutiveis (D. I. R., R. F., 1936, n. 582).

— Falecendo o contribuinte no curso do praso de entrega da declaração, a inventariante não pode deduzir para si os 10:000$000 do minimo de subsistencia e mais 3:000$000 para manutenção de sua pessôa .(Ac. 3584, no D. O. 18-3-37 ou R. F., 1937, n. 80).

— Atestado de juiz de paz serve de prova da existencia de encargos de familia (Ac. n. 3658, D. O. de 10-4-37 ou R. F., 1937, n. 102).

— Quando a declaração dos conjuges for feita separadamente, só o marido pode deduzir encargos de familia. A mulher não o poderá fazer, mesmo que a dedução se refira a filhos do primeiro casal. Glosada, porém, a dedução de filhos, devem tambem ser excluidos da declaração os rendimentos desses filhos (Ac. 3720, D. O. 10-4-37 ou R. F., 937, n. 122).

— Não havendo má fé na falta de declarações, deve encaminhar-se ao Ministerio da Fazenda, propondo, por equidade, admissão das deduções de encargos de familia, quando o contribuinte prova existencia desses encargos em tal numero que estaria isento se não fora o lançamento "ex-oficio" (Ac. unanime n. 3725, no D. O. 10-4-37 ou R. F., 1937, n. 125. Tito Rezende comenta esse julgado na Rev. cit., achando que o Ministro, *por equidade,* não pode conceder admissão de deduções contra o disposto no artigo 88 § 1.º do Reg., pois acredita que esse dispositivo não institue uma penalidade, mas apenas um modo de fazer-se o lançamento. Afirma que o Ministro pode relevar multa, não porém afastar apli-

cação do artigo 88 § 1.º, pois importaria em dispensar imposto devido. Não o acreditamos com razão: o lançamento ex-oficio é, realmente, um modo de calcular-se o imposto, mas que acarreta consigo necessariamente uma pena pecuniaria equivalente à multa, — a perda das deduções. Uma pena pecuniaria não deixa de ser multa porque o legislador não a designou com esse nome. Menos que a palavra, importam a intenção da legislação, o alcance pratico do dispositivo, o fim do dispositivo. O caso do acordão mostra como a realidade exige a interpretação liberal do dispositivo em foco). O Ministro da Fazenda, nesse processo, adotou a orientação do Conselho e concedeu as deduções a despeito do lançamento ex-oficio (D. O. de 26-6-37 ou R. F., 1937, n. 158 no D. O., 3-6-937 ou R. R., 937, n. 139.

— A divergencia entre o numero de encargos de familia mencionados no frontespicio da declaração e a dedução feita no final dela não autorizam a glosa. (Dec. do Ministro, negando provimento a recurso do Representante da Faz., para confirmar acord. do CC.; D. O. de 18-8-37 ou R. F., 937, n. 197).

— Da renda global do espolio só é licito deduzir uma unica vez a quantia de 10:000$000 para aplicação das taxas progressivas (R. F., 937, n. 231).

— As deduções de encargos de familia não devem ser glosadas sem que preceda o pedido de comprovação (Ac. n. 3923, D. O. 3-9-37 ou R. F., 937, n. 253).

— Filhos legitimados são admitidos como dedução, mesmo antes de realizada a legitimação, desde que seja provada a sua existencia (ac. n. 4036, D. O., 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 296). Decisão confirm. pelo Minis-

tro, que negou provim. a recurso do Rep. da Faz. (R. F., 1937, n. 725).

— A lei não faculta dedução para netos — filhos de filhas viuvas. (Ac. n. 4071, no D. O., 10-9-37 ou R. F., 1937, n. 312).

— Não se deduz pensão à progenitora, nem mesmo no caso de ter sido estipulada em escritura de antecipação de legitima (Ac. 4489, D. O. de 27-9-37 ou R. F., 1937, n. 448).

— Concubina ou companheira do contribuinte não pode ser considerada esposa para efeitos de dedução como encargo de familia (Ac. n. 4268, D. O. 17-9-37 ou R. F., 1937, n. 378).

— Não se concede a dedução de filho maior, valido, embora enfermo no ano-base (Ac. n. 5024, D. O. 1-12-37 ou R. F., 937, n. 661).

— A dedução relativa a filho que se tornou maior no ano-base deve ser proporcional ao numero de meses da menoridade, no dito ano (Dec. do Min. da Faz. dando provim. a recursos do Rep. da Faz. R. F., 937 n. 14).

— Mulher casada em segundas nupcias tem direito à dedução dos filhos do primeiro leito (Ac. n. 5556, D. O. de 27-4-38 ou R. F., 938, n. 165).

93 — Permitida por lei a dedução de conjuges, filhos menores, filhas maiores quando solteiras ou viuvas, e filhos maiores invalidos, ocorre a duvida no calculo dessa dedução quando o nascimento, morte, emancipação, viuvez ou invalidez, emfim o fato determinante do favor fiscal, ou da extenção deste, se verifica no curso

do ano-base. A lei e o regulamento silenciaram a respeito, mas o Cons. de Contrib. adotou uma orientação benevola permitindo a dedução integral num caso de emancipação. Recorreu o Dr. Tito Rezende, Representante da Fazenda, pleiteando que a dedução se fizesse apenas relativamente ao periodo do ano-base em que o filho não era maior, tendo obtido decisão favoravel do Ministro (R. F., 1938, n. 14).

Não há duvida de que, no caso de emancipação, esse criterio de proporcionalidade é justissimo. Entretanto, no caso de falecimento ou nacimento do parente ao qual se refere o encargo, o periodo em que o contribuinte, no ano-base, esteve aliviado desse mesmo encargo, é contrabalançado pelas despesas extraordinarias e indispensaveis em virtude de funerais, assistencia medica ou de obstetriz etc., que justificam a concessão da dedução integral.

Tambem parece razoavel a dedução do filho legitimo ou reconhecido em data posterior, sobretudo se o contribuinte prova que, no ano-base, realmente já suportava o encargo. A paternidade já existia e inspirava o impulso de consciencia que levava o contribuinte a prover à subsistencia do filho: o reconhecimento, ou o casamento posterior dos genitores, torna o fato positivo e certo aos olhos do fisco.

94 — As contribuições e doações do artigo 40 letra *f* devem ser feitas às instituições e obras filantropicas, o que exclue a dedução quando o proprio contribuinte se encarrega da aplicação em fins filantropicos. O Minis-

tro da Fazenda reformou um acord. do Cons. de Contribuintes que permitira a uma firma deduzir verba de *esmolas,* porque essas não foram distribuidas às instituições e obras como prescreve o dispostiivo acima citado. (Vide Rev. Fisc., 1936, n. 624).

Não há limite para as deduções relativas a doações filantropicas, mas, quando o contribuinte não as comprova, as repartições e o Conselho de Contribuintes reduzem-nas ao maximo de 5 % da renda global, havendo grande numero de decisões nesse sentido.

O regulamento não definiu o sentido de "filantropicas", nem estabeleceu rol taxativo, de modo que uma interpretação compreensiva das varias finalidades socias, que constituem objeto da ação do poder publico, é perfeitamente defensavel. Por *filantropica,* não se deverá entender somente a instituição ou obra beneficente ou de assistencia social, mas toda aquela compativel com a latitude da palavra, mesmo além da sua base etimologica. Assim as doações para fins culturais, sejam cientificas, sejam literarias ou artisticas, podem ser deduzidas sem ofensa ao principio da interpretação estrita das isenções fiscais.

No caso, caberia interpretação analogica fundada no artigo 71 do Regulamento.

As decisões administrativas já estabeleceram:

— As deduções a instituições e obras filantropicas não teem limites: aceitam-se quando comprovadas, ainda

que excedam o total da renda (Ac. 4786, D. O., de 29-10-37 ou R. F., 1937 n. 570).

— Concede-se a dedução para instituição de bolsas com finalidades educativas (Ac. n. 3816, no D. O. de 29-6-937 ou R. F., 917, n. 172).

— Não são dedutiveis os donativos feitos para construção de igreja, ainda mesmo quando esta represente um monumento de arte (Ac. numeros 4221 e 4222, no D. O. 30-4-937 ou R. F., 937, numeros 358 e 359). Essa jurisprudencia se modificou e, atualmente, o Conselho de Contribuintes considera que tem carater filantropico doações destinadas à construção das catedrais de S. Paulo e Santos, como se vê dos acordãos numeros 5380, D. O. de 27-4-38 ou R. F., 1938, n. 99, e 5506 no D. O. cit. ou R. F. 1938, n. 162. Ja havia nesse sentido o acord. 2612, R. F., 936, n. 457.

— Permite-se a dedução de esmolas distribuidas aos pobres (Ac. n. 2612, D. O. de 13-6-36 ou R. F., 936, n. 457. Todavia o Min. da Faz. segue orientação contraria como se indicou acima).

— O artigo 40 letra *f* do Reg. só permite a dedução de doações e não a de legados. Ao inventariante não é licito deduzir da renda global do espolio a importancia de legado deixado a intituição filantropica (Dec. do Min. da Faz. reformando o Acord. do CC. n. 1938, D. O. 24-7-36 ou R. F., 1936, n. 623. O Ac. ref. numero 1983 está na R. F., mesmo ano, n. 255).

95 — A proposito de dedução por perdas extraor-

dinarias (n. 91 acima), convem lembrar uma decisão do Cons. de Contribuintes, concedendo-a num caso em que o inventariante de certo espolio perdoou parte de um debito vultoso. E' o acord. n. 3064 no D. O. de 1-8-36 ou R. F., 1936, n. 638. (Vide ainda n. 68 deste livro). O Ministro da Fazenda, entretanto, repele tais deduções, reformando os julgados do Conselho, sob fundamento de que vigora o conceito da Lei 4625 de 1922. (Vide Rev. Fisc., 1938, n. 13, onde há longa sustentação do ponto de vista contrario ao defendido nos numeros 91 e 68 deste livro). A Corte Suprema considera "perda extraordinaria" todos os prejuizos imprevistos, inclusive os oriundos de dividas (Ac. 15-9-34, no "D. Just.", 25-1-37 ou R. F., 1937, n. 61).

96 — Para efeito do pagamento do imposto complementar é claro que os negocianets sob firma individual e os socios das pessôas juridicas estão adstritos à obrigação de apresentar declaração de pessôa fisica, mencionando na cedula "F" os lucros liquidos obtidos.

97 — O artigo 46 do Reg. traz a tabela segundo a qual se cobra o imposto complementar progressivo. A Lei n. 183 de 15 de janeiro de 1936 modificou-se, majorando a tributação sobre as escalas mais elevadas, a partir de 150:000$000. Existem tabelas para abreviação do calculo, como tambem formulas para o mesmo, sendo das mais praticas ,entre estas, a reproduzida por Oswaldo Rezende e aqui transcrita:

RENDA GLOBAL LIQUIDA (Inclusive 10:000$ de isenção) (A)		MULTI-PLICA-DOR (B)	DIMI-NUI-DOR (C)
Até	20:000$	0,005	50$000
Até	30:000$	0,01	150$000
Até	60:000$	0,03	750$000
Até	90:000$	0,05	1:950$000
Até	120:000$	0,07	3:750$000
Até	150:000$	0,09	6:150$000
Até	200:000$	0,12	10:650$000
Até	250:000$	0,13	12:650$000
Até	300:000$	0,14	15:150$000
Até	400:000$	0,155	19:650$000
Até	500:000$	0,168	24:850$000
Além de	500:000$	0,18	30:850$000

EXEMPLO: — Imposto complementar e progressivo sobre a renda global liquida de 162:500$000 (incluidos os 10:000$000 de isenção):

(A × B — C)

162:500$000 × 0,12 — 10:650$000 = 8:850$000

CAPITULO XIV

O PAGAMENTO, AS PENAS E OS RECURSOS

Quando e como se deve pagar — Arrecadação nas fontes — Multas, perdas de deduções e outras penas — Relevação de penas por equidade — Recursos para o Conselho de Contribuintes. — As vias judiciarias.

98 — Apresentada a declaração até 30 de junho, o contribuinte poderá pagar imediatamente a importancia a que se julga obrigado, ou somente a primeira quota, já que o Regulamento lhe permite realizar o pagamento em prestações. Poderá limitar-se a entregar a declaração e aguardar que a Repartição o notifique para pagamento, o qual se deverá efetuar a partir de 1 de setembro, sendo a primeira prestação exigida dentro em dez dias contados da notificação, e as demais com o intervalo de 30 dias umas das outras. O pagamento será feito de uma só vez quando não exceder de 500$000 e o contribuinte for pessôa juridica, ou quando não exceder de 100$000 e o contribuinte for pessôa fisica. As prestações serão 3 para as pessôas juridicas e 4 para as pessôas fisicas. (Reg., artigo 129). Perderá o direito ao pagamento em prestações o contribuinte que entre-

gar declaração depois de findo o praso ou sofrer lançamento ex-oficio.

O pagamento poderá efetuar-se por cheque cruzado. O pagamento fóra do praso obriga o contribuinte à multa de 10 % pela mora. Hà exemplos, entretanto, de relevação dessa pena, quando o contribuinte recolhe logo as prestações posteriores (Vide R. F., 1937, n. 74). Tambem há exemplos de concessão do pagamento por desconto em folha de militares, em dezoito prestações (Desp. da Dir. G. da Faz. Nac., na Rev. Fisc., 1938, n. 37, vide a mesma Rev., 938, n. 48, quanto à competencia administrativa para concessão desse favor). A mesma concessão tem sido feita por equidade, com a exigencia de fiador (Desp. do Min. Faz., no D. O. de 4-5-38 ou R. F., 938, n. 258).

99 — Em certos casos, previstos nos artigos 174 e 175 do Reg., o pagamento se realiza por *stopagge,* isto é, retenção nas fontes ou em transito. Assim, salvo hipoteses limitadas, toda importancia que constituir rendimento ou renda, por ter os cateristicos duma ou de outro, ao ser remetida para contribuinte residente no estrangeiro, ou ao lhe ser creditada ou aplicada por sua ordem, sofrerá o desconto do imposto estabelecido no artigo 174, ou seja 8 %, salvo se já tiver sido pago o imposto proporcional em poder de pessôa juridica, caso em que será de 4 %. Dest'arte, a metade do imposto de 8 % aí estatuido representa a parte correspondente ao imposto progressivo. O mesmo desconto será feito pelas empresas que pagarem juros de debentures e obrigações ao portador. As repartições fornecem formulas ou guias

proprias para o recolhimento desses descontos pelas fontes, que ficam responsaveis pelo imposto se o não descontam, além da multa da mora se o não recolhem imediatamente.

A jurisprudencia do Conselho de Contribuintes tem assentado o seguinte:

— Em se tratando de rendimento pertencente a residente no estrangeiro é incabivel a dedução de juros de dividas pessoais (Ac. n. 1501, D. O. de 15-1-36 ou R. F., 1936, n. 44).

— O imposto de 8 % sobre a renda pertencente a residencia no estrangeiro é um imposto direto real e não pessoal. Recai sobre a renda, sem atenção à pessôa do possuidor. Pela mesma razão que não se cogita do minimo de subsistencia e encargos de familia; pela mesma razão que não se aplica o imposto progressivo sobre a renda global, — não cabe indagar do falecimento do contribuinte e outros fatos de ordem pessoal (Ac. n. 1960, R. F., 936, n. 248).

— Não é cobravel o imposto de 8 % sobre rendimentos de residente no estrangeiro relativamente ao periodo de sua estadia no Brasil (R. F., 1937, n. 208).

— Juros e comissões pagas a banqueiro estrangeiro devido a dificuldade em obter cambiais são tributaveis (Ac. n. 4611, D. O. de 6-10-37 ou R. F., 1937, n. 492). Vide ainda acord da Corte Suprema de 9-12-34, D. Just. 15-10-37 ou R. F., 937, n. 518).

— Lucros que a filial remete à Matriz não sofrem o imposto de 4 %, que só incide sobre remessas a terceiros. (D. I. R., no D. O. 26-10-37 ou R. F., 937, n. 547).

— Juros de debentures emitidas no estrangeiro são tributaveis (Dec. do Min. da Faz. reform. acord. do CC., D. O., 22-1-38 ou R. F., 938, n. 17).

— São isentas comissões pagas a agentes no estrangeiro (Dec. do Min. da Faz., no D. O., 14-4-38 ou R. F., 938, n. 47).

— Exclue-se da tributação nas fontes parte da remessa, que não ficou provada ter sido constituida de rendimentos. Tributa-se a renda remetida e não a remessa. Ac. do CC. n. 5367, D. O., 27-4-38 ou R. F., 938, n. 90).

— Cancela-se a multa de 100$000 aplicada por infração do artigo 174, visto já ter sido punido o conrtibuinte, por essa mesma falta, com a penalidade prevista no § 5 do citado artigo 174 do Regul. (Ac. n. 5372, D. O. de 27-4-38 ou R. F., 938, n. 93).

— O artigo 174 do Reg. taxa, ao ser remetido para o estrangeiro, o rendimento devido no Brasil e aqui auferido, ou quantia que transite aos riscos do contribuinte (Ac. 5374, D. O. 27-4-38, c/recurso do Rep. da Fazenda).

Nessa materia de arrecadação na fonte, a Corte Suprema decidiu que tendo sido pago o imposto com a multa de 12 % cominada no artigo 174 § 1.º do Reg., fica excluida a multa do artigo 178, que se deve entender aplicavel às infrações e dispositivos do capitulo para as quais não houver sanção especial. A imposição sucessiva de duas multas para a punição do mesmo fato na esfera de ação disciplinar da autoridade administrativa vai de encontro à velha paremia "non bis in idem" (Ac.

unanime de 29-8-34, notas taquigraficas no D. Just. de 27-12-37 ou R. F., 937, n. 609).

100 — O Regulamento arma o fisco de diferentes penalidades contra a desidia, mora e má fé do contribuinte. Já vimos em outra parte deste livro (numero 52, Cap. VII) as penalidades decorrentes da falta de pontualidade na entrega da declaração, caso o contribuinte logre apresenta-la antes de receber qualquer intimação — multa de 10 % e perda do direito de pagar o imposto em prestação, como as que acompanham o lançamento ex-oficio (perda de deduções, multa de 30, 50 e 300 % conforme a gravidade do caso). As filiais de sociedades e firmas estrangeiras em certos casos (artigo 49 e §§ do Reg.) incorrem na multa de 500$000 a 5:000$000, além da aplicação do coeficiente de 6 % sobre o movimento bruto. A denegação de informações por particulares, pessôas juridicas, autoridades e serventuarios de registros publicos e outros é punivel com a multa de 500$000 a 5:000$000, pelo artigo 86; inexatidões de informações verificadas na escrita são reprimidas com a multa de 10:000$000, ou de 15:000$000 quando praticadas para defraudação de imposto devido por socio ou diretor; informação falsa de rendimentos de terceiros é punida com multa de 2:000$000; denegação de esclarecimento, — com a multa de 50$000 a 2:000$000, que tambem é imposta por falta de participação da mudança de residencia ou de séde do estabelecimento (artigos 93 e 141).

101 — Notificado para o pagamento, após a en-

trega da declaração, o contribuinte pode reclamar contra o lançamento ou pedir a retificação do mesmo, no praso de dez dias (artigos 117 e 133 § 2.º), em petição selada, ao diretor ou chefe das seções de Imposto de Renda, instruida com documentação, se, por acaso, forem uteis à demonstração de suas alegações. Se não for atendido nessa reclamação ou pedido de retificação, o contribuinte poderá recorrer para o 1.º Conselho de Contribuintes, tambem em petição selada, que será encaminhada a esse tribunal administrativo mediante petição ao Diretor ou Chefe da Seção do Imposto de Renda, tendo, para isso, o praso fatal de 20 dias, e submetendo-se a depositar previamente a importancia exigida, salvo se a mesma exceder de 5:000$000, caso em que poderá apresentar fiador idoneo, a juizo da repartição. Se a decisão do Diretor ou Chefe da Seção de Imposto de Renda for favoravel ao contribuinte e a importancia em litigio ultrapassar de 500$000, caberá recurso *ex-oficio* para o mesmo Conselho.

Das decisões do Conselho, a parte poderá pedir reconsideração dentro em 20 dias contados daquele em que teve ciencia pessoal ou por publicação oficial, e, então, será designado outro relator. Se a decisão do Conselho não for unanime, o representante da Fazenda poderá recorrer para o Ministro da Fazenda, que proferirá a ultima palavra, em carater definitivo e irrecorrivel, tendo vista, antes, o contribuinte, para contraditar as alegações do fisco no praso de 8 dias.

Esses recursos são regidos pelos artigos 150 e seguintes do Dec. n. 24036 de 26 de março de 1934.

A relevação de multas por equidade é concedida pelo Ministro da Fazenda por proposta do Conselho de Contribuintes. A despeito da opinião em contrario de Tito Rezende, o Ministro tem usado dessa atribuição mesmo sem proposta do Conselho (D. O. 21-12-37 ou R. F., 937, n. 727, nota 43).

Não é licito á parte recorrer, sem, antes, reclamar contra o lançamento (R. F., 1937, numeros 82, 95 e 237). Todavia o Conselho vem decidindo o contrario ultimamente (Vide nota 14 à dec. 237 da R. F., 1937, pg. 100 e n. 459, 1937.

A perempção póde ser relevada pelo Ministro da Fazenda (R. F., 1937, n. 185).

102 — Esgotados os recursos administrativos, o contribuinte ainda pode pleitear o seu direito perante o poder judiciario. Até 1937, isso lhe era relativamente facil, porque podia recusar o pagamento e guardar o executivo fiscal, para embarga-lo, depositando a divida ou oferecendo bens à penhora, sem que desta lhe adviessem embaraços na sua vida profissional. Depois do Decreto-Lei de 5 de 13-11-1937, para que não sofra as medidas no mesmo estatuido, deverá depositar o debito pretendido na propria repartição arrecadadora e provar que dentro de 30 dias intentou ação para anular o processo fiscal respetivo (Decreto-Lei n. 42 de 6-12-1937).

Nada porém obsta, a nosso ver, que o contribuinte, ainda hoje, embargue a penhora no executivo fiscal, para no curso deste discutir a inconstitucionalidade ou ilegalidade do debito. Apenas ficará impedido de adquirir selos de imposto de consumo, despachar mercadorias

nas Alfandegas e Mesas de Rendas, e transigir por qualquer outra forma com as repartições publicas do país.

E' justo que o Estado se premuna contra a chicana do contribuinte, exigindo o deposito e outras seguranças. Mas não é moral que recorra a certos expedientes para subtrair à apreciação serena do poder judiciario os atos dos seus agentes em conflito com os interesses e direitos dos cidadãos.

APÊNDICE

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, TAL COMO ESTÁ EM VIGOR EM 1938

Lei 4.948 de 1925, Dec. 16.838 de 1925, Lei 4.984 de 1925, Dec. 17.390 de 26-7-1926, Lei 5.138 de 5-1-1927, Lei 4.623 de 29-12-1938, Dec. 19.550 de 31-12-1930, Dec. 19.723 de 20-2-1931, Dec. 19.936 de 3-4-1931, Dec. 20.900 de 31-12-1931, 21.554 de 20-6-1932, Dec. 24.036 de 26-3-1934, Constituição de 16-7-934, Lei 183 de 13-1-1936, Lei de 1937, Dec. n. 699 de 18-3-936 e Lei n. 389 de 6-2-937.

PRIMEIRA PARTE

Imposto sobre a renda das pessoas fisicas

CAPITULO I

Da classificação dos rendimentos

Art. 1.º — O imposto de renda recairá sôbre quem possuir rendimentos derivados das origens seguintes:

1.ª categoria — Comércio e qualquer outra exploração industrial, inclusive a agricola e a das industrias extartivas vegetal e animal;

2.ª categoria — Capitais mobiliarios, inclusive os aplicados em titulos de dividas publicas;

3.ª categoria — Ordenados, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer titulo e fórma contratual;

4.ª categoria — Exercicios de profissões ou artes quaisquer não comerciais e não compreendidas nas outras categorias;

5.ª categoria — Capitais imobiliarios.

§ 1.º — Os rendimentos a considerar para os fins do imposto serão os posuidos no territorio nacional, em virtude de atividades exercidas no todo ou em parte dentro do país.

§ 2.º — As pessôas fisicas pagarão o imposto dividido em duas partes, uma proporcional e variavel com a categoria dos seus rendimentos e a outra complementar e progressiva, recaindo sobre a renda global.

§ 3.º — Não serão considerados para os efeitos da parte proporcional do imposto, mas entrarão no computo da renda global, sujeita á parte complementar progressiva, os seguintes rendimentos liquidos:

a) os que provierem da exploração agricola, da industria extrativa vegetal e da animal;

b) os originados da aplicação de capitais em titulos de dividas publicas.

CAPITULO II

Dos contribuintes e dos rendimentos tributaveis

Art. 2.º — E' contribuinte do imposto sobre a renda, na 1.ª categoria, todo aquele que, individualmente ou como associado ou simplesmente interessado de sociedades comerciais quaisquer, exceto as anonimas, perceber rendimentos derivados do capital e do trabalho aplicados:

a) no comércio que tiver por fim:

1.º comprar e revender sem transformação, produtos da agricultura, materia prima e produtos manufaturados;

2.º explorar estabelecimentos destinados a fornecer ao público alimentação, cuidados pessoais e distrações;

3.º negocios de comissões e consignações;

4.º agenciar negocios de qualquer natureza;

5.º mobilizar o capital em operações bancarias, penhores, compra e venda de metais preciosos e moedas metalicas ou não;

6.º comprar objetos para alugar ou recebê-los para concertar, reformar ou guardar.

b) nas industrias extrativas minerais;

c) na industria das construções de qualquer natureza, excetuadas as construções de alvenaria e outras congeneres;

d) na indústria manufatureira;

e) na transformação dos produtos agricolas e pecuarios;

f) na indústria do transporte e comunicações de qualquer natureza, seja qual fôr o sistema adotado;

g) na produção de energia eletrica para qualquer fim;

h) no serviço de abastecimento de agua, esgotos, remoção de lixo e outros trabalhos de saneamento e salubridade, quando executados por empresas particulares;

i) na exploração das indústrias extrativas vegetal e animal;

j) na cultura do sólo, seja qual fôr a natureza do produto;

k) na criação de gado de qualquer especie;

l) na exploração da apicultura, piscicultura e sericicultura;

m) no arrendamento de pastos naturais ou artificiais e de campos de invernada.

§ 1.º — Os exploradores das industrias extrativas vegetal e animal e os da industria agricola farão a declaração de rendimentos na 1.ª categoria.

§ 2.º — Os proprietarios das terras, que arrendarem suas propriedades, exceto no caso da alinea *m*) deste artigo, e os arrendamentos que não explorarem diretamente as terras arrendadas, farão a declaração de rendimentos na 5.ª categoria e na 4.ª respectivamente.

§ 3.º — Os parceiros, na exploração agricola e na das indústrias extrativas vegetal e animal, farão a declaração de rendimento separadamente.

§ 4.º — Na hipótese de uma exploração indivisa, o lançamento far-se-á em nome de cada um dos proprietarios.

Art. 3.º — Na 2.ª categoria, são contribuintes do impostos que perceberem rendimentos do capital aplicado em:

a) ações, partes de fundador e comanditas;

b) obrigações e quaisquer titulos de emprestimos das sociedades e coletividades nacionais e estrangeiras que funcionarem no país;

c) cauções em dinheiro para garantia da execução de contratos;

d) operações de *report;*

e) operações de desconto;

f) fianças em dinheiro relativas ao exercicio de cargos profissionais e funções publicas;

g) depósito de dinheiro a prazo e á vista para qualquer fim, seja qual fôr o depositario;

h) creditos decorrentes de emprestimos pecuniarios, sejam quais forem as garantias, a natureza do titulo e a do contrato, inclusive os que resultarem de sentenças judiciais;

i) creditos comerciais, quando tiverem o carater juridico de emprestimos;

j) creditos em conta corrente, quando não houver reciprocidade de creditos e debitos que se compensem no encerramento da conta;

k) titulos de dividas publicas consolidadas ou flutuantes.

§ 1.º — Além dos rendimentos discriminados neste artigo, quaisquer outros que provierem de emprestimos

com juros, serão classificados nesta categoria, sem distinção quanto á natureza civil ou comercial da convenção. Assim tambem quanto aos juros resultantes de venda de imoveis, quando o comprador ficar a dever uma parte ou a totalidade do preço.

§ 2.º — Os juros de quaisquer outros creditos, inclusive os de transações a prazo, civis ou comerciais, ainda que haja subrogação, não serão computados nesta categoria, exceto em caso de novação que converta o credito inicial em emprestimo.

§ 3.º — No caso da exceção do paragrafo anterior, os juros serão incluidos na categoria em que couberem.

§ 4.º — Os juros de efeitos de comércio, creados em virtude de uma operação de compra e venda, serão classificados na 1.ª categoria.

Art. 4.º — Serão computados nos rendimentos da 2.ª categoria:

a) as dotações, bonificações, anuidades e quaisquer outros lucros que excederem á importancia da apolice de seguro;

b) as importancias correspondentes ás ações novas ou os interesses superiores aos dividendos distribuidos aos acionistas, com recursos tirados dos fundos de reserva, excetuados os de depreciação, quando o valor do fundo não exceder ao do ativo a depreciar;

c) as diferenças entre o preço de resgate e o da acquisição das partes de fundador ou das ações beneficiarias e de outros titulos semelhantes.

d) as importancia que forem distribuidas aos acio-

nistas e que a sociedade tiver recebido de outras fontes, embora já tributadas em poder da sociedade;

e) a diferença a maior entre o valor de reembôlso das ações e o da emissão dêstes titulos, nos casos de liquidação;

f) o valor de ações novas, distribuidas aos acionistas, ou quaisquer interesses atribuidos ás mesmas, quando a distribuição se der em virtude de valorização do ativo movel sem redução do capital social;

g) os lucros decorrentes das operações efetuadas com titulos a que se refere a alinea *f*;

h) os juros correspondentes aos titulos que passarem á propriedade do legatario, ainda que uma parte dos que forem pagos depois da posse tenha sido incluida na herança a partilhar.

Art. 6.º — Os rendimentos dos titulos adquiridos entre duas épocas de vencimentos de juros, com a condição do comprador pagar ao vendedor os juros respectivos até a data da venda, serão computados proporcionalmente na renda tributavel de ambos.

Art. 8.º — Quando uma sociedade de qualquer especie tiver por fim exclusivo reunir em sua carteira valores mobiliarios sujeitos ao imposto e que pertençam aos seus associados, os lucros sociais e os rendimentos dos titulos que emitirem, representativos daqueles valores, não serão computados até á concurrencia de soma igual aos rendimentos tributaveis dos valores em carteira.

Art. 10 — E' contribuinte do imposto sôbre a renda, na 3.ª categoria, todo aquele que perceber rendimentos

derivados do trabalho, quer provenham do exercicio de funções publicas, quer promanem do exercicio das funções de gerentes, contadores, guarda-livros, administradores, agentes, cobradores, empregados e auxiliares do comércio ou de qualquer outra indústria, ou, ainda, de particulares.

§ 1.º Serão incluidos entre os contribuintes desta categoria os que possuirem rendimentos provenientes de:

a) meio-sôldo e pensões instituidas sob qualquer qualquer titulo e fórma pelos cofres publicos e pelos particulares;

b) emolumentos e custas, quando reverterem em beneficio social;

c) bonificações, gratificações, ordenados e quaisquer remunerações distribuidas aos diretores, membros dos conselhos fiscais e associados das instituições filantropicas, sociedades anonimas e civis, quaisquer que sejam.

§ 2.º — Farão a declaração do rendimento nesta categoria:

a) os caixeiros viajantes e outras pessôas que, tomando parte em um ato de comércio, todavia, não o praticam por conta propria;

b) os representantes do comércio e da indústria que se limitaram a comprar e vender, mediante comissão, por conta de comerciantes e industriais.

Art. 11 — São contribuintes da 4.ª categoria os que perceberem rendimentos derivados:

a) do exercicio de profissões ou artes quaisquer

ou da prestação de serviços, desde que tais rendimentos não estejam especificados em outras categorias e sejam tributaveis;

b) das industrias e profissões educativas;

c) dos contratos de locação de serviço por empreitada de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetonicos, topograficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras obras congeneres, ou de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;

d) de todas as ocupações lucrativas, inclusive locação de imoveis, quando o locador não fôr o proprietario; exploração de patentes de invenção, quando o possuidor auferir lucros ,sem a explorar diretamente.

e) os rendimentos de negocios de corretagem de qualquer natureza. Lei n. 389 de 6-2-937.

Art. 12 — Serão contribuintes da 5.ª categoria os que auferirem rendimentos inclusive juros, provenientes de aforamento, arrendamento e aluguel da propriedade imovel.

Art. 14 — Os que ocuparem imoveis de sua propriedade não incluirão o valor locativo dos mesmos no computo dos rendimentos da 5.ª categoria.

Art. 15 — Desde que tenham rendimentos tributaveis, são contribuintes do imposto sôbre a renda, sem distinção de sexo, estado e profissão;

a) os brasileiros natos ou naturalizados que tiverem domicilio ou residencia dentro do territorio nacional;

b) os estrangeiros domiciliados ou residentes no país;

c) os brasileiros natos ou naturalizados e os es-

trangeiros que residirem fóra do territorio nacional e perceberem rendimentos em parte ou totalmente produzidos no país;

d) os estrangeiros que estiverem em transito por mais de três mêses no territorio nacional e auferirem rendimentos parcial ou totalmente produzidos no país.

Paragrafo unico — No caso da alinea, o contribuinte fará a declaração dos seus rendimentos em qualquer tempo, antes de se retirar do territorio nacional, procedendo-se em ato continuo ao lançamento e cobrança do imposto. A declaração abrangerá o total dos rendimentos percebidos durante a permanencia no país.

Art. 16 — Os que transferirem residencia para o territorio nacional, no correr de um exercicio financeiro, ficam sujeitos ao imposto no exercicio seguinte. Neste caso, serão declarados os rendimentos percebidos que corresponderem ao periodo entre a chegada ao Brasil e o último dia do ano civil.

Art. 17 — No caso de falecimento do contribuinte, o lançamento do imposto até á partilha se fará em nome do espolio. A dedução de encargos de familia, que caberia ao contribuinte, se fará á razão de 10:000$000 para cada uma das demais.

§ 1.º — No caso de ocorrer o falecimento antes da época da entrega da declaração e até êsse momento não se tenha ultimado o inventario, — o espolio apresentará a declaração, com base nos rendimentos do ano anterior. — Salvo quanto aos do trabalho, em que serão declarados sómente os auferidos no ano do falecimento. Si se ultimar antes da época da entrega da declaração, — não

serão declarados os rendimentos do ano anterior e sim os auferidos dentro do ano em que se ultimar o inventario.

§ 2.º — Nos exercicios subsequentes o espolio pagará o imposto, — não mais se incluindo, porém, os rendimentos oriundos do trabalho do contribuinte.

§ 3.º — Tratando-se de herança jacente, o respectivo curador responderá pelo tributo, que será calculado nos termos do artigo 1.º, enquanto não aparecerem herdeiros e não se proceder á partilha ou enquanto não fôr feita a incorporação a que se refere o artigo 1.594 do Codigo Civil.

§ 4.º — Na falta de pagamento pelo inventariante, os herdeiros respondem pelo imposto, na proporção da parte que lhes couber na herança, inclusive o que corresponder a exercicios anteriores ao falecimento.

§ 5.º — Em todos os outros casos de cessação, interrupção ou diminuição de rendimentos aplicar-se-á rigidamente o sistema de base do artigo 41.

Art. 18 — Os que se iniciarem em uma profissão, no decurso de um exercicio financeiro, não serão contribuintes do imposto nesse exercicio.

Art. 19 — Os membros de uma mesma familia, ainda que vivendo em comum, são tributados na razão das importancias que cada um perceber de suas rendas, do seu trabalho proprio ou das pensões de que tiver o gozo privativo.

§ 1.º — O chefe de familia póde solicitar que o lançamento das pessoas que vivem sob seu tecto seja feito em seu nome e, neste caso, responde pelo pagamento do imposto devido por todos.

§ 2.º — Os conjuges serão tributados em relação aos rendimentos do casal, qualquer que seja o regimen dos bens.

§ 3.º — E' facultado a qualquer dos conjuges solicitar o lançamento em seu nome, em relação á renda dos bens que lhe pertençam.

§ 4.º — Considera-se feita a solicitação quando um dos conjuges fizer em separado a declaração dos seus rendimentos.

Art. 20 — Os contribuintes mencionados no artigo 15, alinea *c*, pagarão o imposto sobre os rendimentos brutos que perceberem, de acôrdo com as disposições relativas ao processo de arrecadação nas fontes.

Art. 21 — E' facultado ao contribuinte que houver pago o imposto de acôrdo com o artigo 20, solicitar da repartição encarregada do lançamento a restituição da importancia que corresponder ás despesas feitas para auferir a renda tributavel.

Paragrafo unico — A restituição far-se-á mediante a exibição de provas do pagamento do imposto e das despesas correspondentes.

CAPITULO III

Do rendimento bruto, das deduções e do rendimento liquido

Art. 22 — Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Paragrafo unico — Para os fins do imposto, não há

distinção entre os rendimentos, quando á especie em que forem pagos.

Art. 23 — Os rendimentos que não forem pagos em dinheiro, serão avaliados pelo valor que tiverem na data da percepção.

Paragrafo unico — Si êste valor não puder ser determinado na data acima mencionada, será declarado e computado nos rendimentos brutos relativos ao exercicio financeiro em que fôr possivel determiná-lo.

Art. 24 — Entrarão no computo dos rendimentos brutos, nas categorias em que couberem:

b) a importancia percebida pelo beneficiado, nos casos de perdão ou cancelamento de divida, em troca de serviços prestados;

c) as quantias correspondentes aos rendimentos que decorrerem da cessão de direitos quaisquer.

Art. 25 — Consideram-se derivados de fontes situadas parcialmente no país ou no estrangeiro os rendimentos que provierem:

a) de atos de comércio ou exercicio de profissões lucrativas iniciadas no Brasil e ultimados no exterior,

b) da exploração da materia bruta no territorio nacional, embora beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, e vice-versa;

c) de serviços profissionais que possam ser classificados na terceira categoria, quando forem inicialmente prestados no país e ultimados fóra do territorio nacional, e vice-versa;

d) dos transportes e outros meios de comunicação com os países estrangeiros.

Art. 26 — Não entrarão no computo do rendimento bruto:

a) o capital das apolices de seguro pago por morte do segurado;

b) a restituição de premios de seguros, em qualquer caso, inclusive no de renuncia do contrato;

c) o valor dos bens adquiridos por doação ou herança.

Paragrafo unico — Os juros ou qualquer outro interesse destes capitais serão incluidos na declaração de rendimentos.

Art. 27 — O contribuinte adicionará aos rendimentos brutos as importancias em dinheiro pagas para custeio de viagens necessarias a garantir a permanencia de um rendimento, bem como as quotas para constituição de fundos de beneficencia.

Art. 28 — Para calcular o rendimento tributavel em cada uma das categorias, o contribuinte póde solicitar as deduções permitidas neste regulamento, justificando-as e comprovando-as, a juizo do encarregado do lançamento.

§ 1.º — As deduções relativas aos rendimentos de uma categoria não serão contempladas no rendimento liquido de outras.

§ 2.º — Serão permitidas unicamente deduções indispensaveis á percepção de rendimentos em cada categoria.

§ 3.º — Quando forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, sem a necessaria comprovação, ou quando tais deduções não forem cabiveis de aôcrdo com o disposto neste regulamento, as

parcelas respectivas poderão ser glosadas sem audiencia do contribuinte.

Art. 29 — Considera-se rendimento liquido na 1.ª categoria:

a) quando o contribuinte receber rendimentos provenientes de uma sociedade comercial que não fôr anonima, a quota-parte de interesse que corresponder á sua razão de lucro na sociedade, inclusive as retiradas mensais que não forem debitadas na conta de despesas gerais da contabilidade social;

b) quando o contribuinte perceber rendimentos provenientes da exploração comercial ou industrial em firma individual, os lucros liquidos que forem apurados, de acôrdo com as normas previstas neste regulamento, para determinar o rendimento real tributavel das sociedades;

c) quando o contribuinte não fizer parte da firma social, a importancia que lhe couber nos lucros sociais ou em determinados negocios nos quais tenha interesse.

§ 1.º — Quanto ás firmas individuais, aplicar-se-á o que dispõe a parte final da letra *a*, quanto a retiradas.

§ 2.º — As retiradas representadas por importancia mensal fixa e que corresponderem á remuneração de serviço prestado á firma — serão considerados como rendimento da 3.ª categoria, desde que levadas a despesas gerais, na contabilidade da firma. Para esse efeito, porém a retirada não poderá exceder a réis 10:000$000, quando o capital do respectivo beneficiario não fôr superior a 50:000$000; sendo o seu capital maior dessa quantia, a retirada não poderá exceder a 20 % dêle jámais ultrapassando 5:000$000 mensais. As importan-

cias excedentes se computarão como lucros tributaveis em poder da firma ou sociedade, á razão de 6 %.

§ 3.º — Tambem na 3.ª categoria se incluirá a percentagem dos interessados.

§ 4.º — Todo aquêle que perceber rendimentos da 1.ª categoria, sem que exerça habitulamente a profissão de comerciante, de acôrdo com o Codigo Comercial será considerado como exercendo profissões lucrativas.

Art. 30 — Desde que o contribuinte opte pela tributação na base do rendimento real, ficará sujeito a comprovação de sua declaração.

§ 1.º — A pessôa fisica que possuir rendimentos derivados da exploração agricola ou das indústrias vegetal e animal, póde optar pelo lançamento do imposto, de acôrdo com o resultado real da exploração no ano agricola ou industrial anterior, desde que o possa comprovar por meios idoneos tais como as contas dos seus correspondentes e outros documentos semelhantes, a juizo do encarregado do lançamento.

§ 2.º — No caso mencionado do paragrafo 1.º do artigo 30, não serão consideradas como despesas necessarias á percepção dos rendimentos as quantias aplicadas na aquisição de propriedades moveis e imoveis e as pessoais do contribuinte, exceto as de alimentação com os recursos da propriedade agricola.

§ 3.º — Considera-se como valor da propriedade o representado pelas terras cultivadas, pastagens, construções, bemfeitorias, maquinismos, maquinas agricolas, culturas permanentes, gado de trabalho e de renda.

Art. 31 — Quando o contribuinte referido no paragrafo 1.º do artigo 30, possuir escrituração regular, ser-

lhe-á facultado declarar o rendimento que constar da sua contabilidade, respeitadas as restrições do § 2.º do artigo 30 e desde que comprove a declaração com os documentos essenciais da sua contabilidade.

§ 1.º — Fóra dos casos mencionados nos artigos 30 e 31, a pessoa fisica que possuir rendimentos da exploração agricola ou das industrias extrativas vegetal e animal póde declarar o valor da propriedade definido no § 3.º do artigo 30.

§ 2.º — No caso do paragrafo anterior considera-se rendimento liquido a percentagem de 5 % sobre o valor da propriedade, qualquer que seja a natureza da produção.

§ 3.º — A opção pelo lançamento em qualquer dos casos previstos acima far-se-á no ato de entregar a declaração, considerando-se feita quando o contribuinte houver subscrito e preenchido a formula propria.

Art. 32 — Quando o contribuinte mantiver escritorio especialmente destinado á administração de rendimentos classificados na 2.ª categoria, poderão ser concedidas as seguintes deduções, para o cálculo do rendimento liquido:

a) as despesas de viagem e de estadia mediante comprovação;

b) as despesas de consumo dagua, luz e telefone, quando realizadas nos locais exclusivamente destinados á administração dos bens;

c) as despesas de expediente e de correspondencia;

d) os salarios, ordenados, gratificações e quaisquer outras remunerações por serviços prestados, quando

forem indicados os nomes, as importancias e as residencias das pessôas que os receberem;

e) os premios de seguro contra fogo e outros riscos, os quais tenham por fim garantir o rendimento;

f) o aluguel ou o valor locativo do imovel destinado ao exercicio profissional, quando totalmente utilizado.

§ 1.º — O contribuinte póde deduzir dos juros e outros proventos que perceber dos capitais aplicados em titulos de dividas publicas as importancias correspondentes aos impostos que onerarem os titulos respectivos e as despesas feitas com o pagamento de comissões.

§ 2.º — Quer o contribuinte satisfaça, quer não, a condição estipulada no artigo 32, serão permitidas as deduções seguintes:

b) as comissões e corretagens pagas a terceiros.

Art. 33 — Na terceira categoria, quando o contribuinte perceber comissões, percentagens ou qualquer outra remuneração, correndo por sua conta encargos indispensaveis a garantir os rendimentos, serão permitidas as seguintes deduções:

a) as despesas de viagem e estadia, mediante comprovação;

b) as de expedientes e correspondencia;

c) as de aluguel ou valor locativo do imovel destinado ao exercicio da função;

d) as relativas aos premios de seguro contra fogo e outros riscos, os quais tenham por fim garantir o rendimento.

§ 1.º — Si os rendimentos da 3.ª categoria proma-

narem do exercicio de funções tecnicas, as deduções permitidas serão as seguintes:

a) as despesas com a aquisição de livros tecnicos, materiais, instrumentos e outros aprestos indispensaveis ao exercicio da função;

b) contribuição ás associações cientificas e assinaturas de jornais tecnicos;

c) aluguel de materiais e instrumentos e utensilios indispensaveis aos fins profissionais.

§ 2.º — Fóra das excepções referidas no artigo 33 e no seu paragrafo 1.º, só é permitido deduzir dos rendimentos brutos da 3.ª categoria, as contribuições feitas aos cofres publicos ou particulares para a instituição de fundos de beneficencia.

Art. 34 — Para determinar o rendimento liquido na 4.ª categoria, poderão ser feitas as seguintes deduções:

a) as despesas de viagem e de estadia, quando comprovadas;

b) as de agua, luz, força e telefone, quando realizadas nos locais destinados ao exercicio da profissão e excepcionalmente, quanto ás ultimas, na residencia dos medicos e auxiliares dêsses profissionais;

c) as de custeio de aluguel de veiculos usados pelos medicos e seus auxiliares, em serviços profissionais;

d) as de expedientes, correspondencia e publicidade;

e) as de contribuições ás associações cientificas,

aquisição de livros e revistas tecnicas, compra ou aluguel de materiais, instrumentos e utensilios destinados ao exercicio da profissão;

f) as de aluguel ou valor locativo de imoveis destinados ao exercicio profissional;

g) as de comissões e corretagens;

h) as quotas razoaveis de depreciação do capital do primeiro estabelecimento, fixadas em relação ao valor de aquisição das instalações e á sua duração;

i) as quotas-partes de lucros liquidos distribuidos a terceiros, quando forem indicadas as importancias, os nomes e as residencias das pessoas a quem forem pagas;

j) as perdas extraordinarias, quando devidamente comprovadas;

k) os salarios, ordenados, gratificações e outras remunerações por serviços prestados, quando forem indicados os nomes, as importancias e as residencias das pessôas que as receberam;

l) os premios de seguro contra fogo e outros riscos desde que tenham por fim garantir o rendimento;

m) os alugueis e outros encargos necessarios para manter a posse ou o uso de bens produtores de rendimento.

Art. 35 — Quando o contribuinte possuir mais de um local destinado ao exercicio de sua profissão, ser-lhe-á permitido deduzir as despesas relativas a cada um. Si de permeio estiver a casa de moradia particular, propria ou alugada, poderá deduzir a terça parte do valor locativo ou do aluguel respectivo.

Art. 36 — São encargos de viagem e estadia:

a) os gastos pessoais de passagem, condução, alimentação e alojamento;

b) os fretes e carretos de volumes indispensaveis aos fins da viagem.

§ 1.º — A dedução tem cabimento, quer se trate de viagem feita pelo proprietario dos rendimentos, quer por terceiros.

§ 2.º — Nêste ultimo caso, as importancias respectivas serão computadas nos rendimentos brutos e deduzidas mediante solicitação, quando o viajante perceber ordenado ou comissão, quer seja indenizado das despesas, quer não.

§ 3.º — O aluguel de aposentos para mostruarios e escritorios, a remuneração do pessoal auxiliar, as despesas de correspondencia e outras semelhantes são dedutiveis, si correrem por conta de quem viajar.

§ 4.º — O pedido de dedução far-se-á na repartição fiscal, encarregada do lançamento, mediante justificação escrita.

Art. 37 — Nos rendimentos brutos da 5.ª categoria poderão ser feitas as deduções seguintes:

a) as importancias correspondentes aos impostos, taxas ou emolumentos pagos aos cofres publicos federais, estaduais ou municipais e que gravem o imovel ou seu uso, excetuadas as multas pagas por excesso de prazos legalmente estabelecidos;

b) as despesas de conservação, quando se tratar de capital invertido em predios urbanos construidos;

c) as comissões para arrecadar os rendimentos;

d) as perdas extraordinarias, quando comprovadas;

e) os premios de seguro contra fogo;

f) o fôro, nos casos de enfiteuse;

§ 1.º — As deduções constantes da alinea *b* do artigo 37 não poderão exceder a 15 % da receita bruta.

§ 2.º — As taxas destinadas a serviço de saneamento e as obras de melhoramento que aumentam o valor das propriedades, tais como as de viação, não são dedutiveis.

Art. 38 — Quando o contribuinte possuir rendimentos produzidos, em parte dentro, em parte fóra do país e estiver sujeito ao imposto sómente em relação á parte derivada de fontes nacionais, no calculo do rendimento liquido serão computadas unicamente as despesas correspondentes, que forem conhecidas com aproximação satisfatoria.

Paragrafo unico — Nos casos de rendimentos derivados de exploração iniciada no país e ultimada no exterior, e vice-versa, o rendimento liquido atribuido as fontes nacionais será determinado de acôrdo com instruções que serão expedidas posteriormente.

Art. 39 — Para os efeitos da aplicação das taxas complementares sobre a renda global, considera-se renda bruta a soma de rendimentos liquidos de cada uma das categorias.

Paragrafo unico — Si o contribuinte só possuir rendimentos de uma categoria, considerar-se-á a importancia liquida correspondente como a renda global bruta.

Art. 40 — Para calcular a renda global liquida sujeita ás taxas complementares, serão feitas na renda bruta, a que se refere o artigo 39, as deduções seguintes:

a) os impostos proporcionais de que trata êste regulamento e que corresponderem ás diversas categorias de rendimentos, sendo que, si em virtude dessa dedução a renda global liquida se reduzir a 10:000$000 ou menos, o imposto proporcional terá que ser pago, apezar disso.

b) os juros das dividas pessoais, quando forem justificados e o contribuinte indicar o nome, a residencia do credor, o titulo da divida e a importancia dos juros anuais;

c) os premios de seguros de vida;

d) as perdas extraordinarias que não tiverem sido compensadas por seguros ou qualquer outra indenização, desde que não tenham sido já computadas no cálculo do rendimento liquido das categorias;

e) as despesas relativas aos encargos de familia, á razão de 3:000$000 por pessoa, restrita a dedução ao outro conjuge, filhos menores ou invalidos, filhas solteiras ou viuves, desde que essas pessôas não tenham rendimentos proprios, ou, si os tiverem, desde que tais rendimentos sejam incluidos na declaração do chefe da familia.

f) as contribuições e doações feitas aos cofres publicos, ás instituições e ás obras filantropicas exceto impostos e taxas não especificadas nêste regulamento.

Paragrafo unico — Quando os conjuges fizerem separadamente declarações de rendimento, — somente o marido poderá fazer a dedução da letra e é restrita aos filhos, — na constancia da sociedade conjugal. Dissolvida esta, — compete a cada conjuge a dedução relativa aos filhos que tiver a seu cargo, — atendido tambem o

disposto no artigo 327, paragrafo unico, do Codigo Civil.

Art. 41 — O rendimento bruto e as deduções referir-se-ão ambos ao ano civil ou comercial que anteceder imediatamente ao exercicio financeiro em que o imposto fôr devido.

Art. 42 — O imposto devido em um exercicio será calculado, tomando-se como base de avaliação os rendimentos ou a renda global do ano anterior, supostos iguais aos do exercicio em que tiver de ser feito o lançamento.

CAPITULO IV

Das taxas do imposto

Art. 43 — O imposto será dividido em duas partes, recaindo a primeira proporcionalmente sobre os rendimentos liquidos das categorias abaixo mencionadas e a segunda progressivamente sobre a renda global liquida constituida pelo conjunto de todos os rendimentos.

Art. 44 — As taxas proporcionais serão as seguintes:

1.ª categoria — Comércio e qualquer outra exploração industrial inclusive a agricola e a das indústrias extrativas vegetal e animal (três por cento) 3 %.

2.ª categoria — Capitais mobiliarios (oito por cento) 8 %.

3.ª categoria — Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, pensões e remu-

nerações sob qualquer titulo e fórma contratual (um por cento) 1 %.

4.ª categoria — Exercicio de profissões ou artes quaisquer não comerciais e não compreendidas em qualquer das outras categorias (dois por cento) *2 %*.

5.ª categoria — Paga apenas o imposto progressivo. (Const. de 1934, artigos 6, I *c* e 13, II e IV).

Art. 45 — As pessôas fisicas que tiverem rendimentos liquidos totais inferiores ou iguais a 10:000$000 (dez contos de réis), em uma ou mais categorias, não serão contribuintes do imposto sobre a renda (Decreto 19.550).

Art. 46 — O imposto complementar progressivo será cobrado de acôrdo com a seguinte tábela:

E' a seguinte a nova tabela do Imposto complementar progressivo de que trata o artigo 9.º da lei n. 183 de 13 de janeiro de 1936:

Até 10:000$000	Isento
Entre 10:000$000 e 20:000$000 (meio por cento) .	0,5 %
Entre 20:000$000 e 30:000$000 (um por cento) . .	1 %
Entre 30:000$000 e 60:000$000 (tres por cento) . .	3 %
Entre 60:000$000 e 90:000$000 (cinco por cento). .	5 %
Entre 90:000$000 e 120:000$000 sete por cento) . .	7 %
Entre 120:000$000 e 150:000$000 (nove por cento) . .	9 %
Entre 150:000$000 e 200:000$000 (doze por cento). .	12 %
Entre 200:000$000 e 250:000$000 (treze por cento) . .	13 %
Entre 250:000$000 e 300:000$000 (quatorze por cento)	14 %
Entre 300:000$000 e 400:000$000 (quinze e meio por cento)	15,5 %
Entre 400:000$000 e 500:000$000 (dezeseis e oitenta-centesimo por cento) . . .	16,80 %
Acima de 500:000$000 (dezoito por cento)	18 %

Art. 47 — As taxas proporcionais, relativas á primeira categoria e á segunda, não serão aplicadas aos rendimentos derivados da exploração agricola e das indústrias extrativas vegetal e animal e aos juros de titulos de dividas publicas.

SEGUNDA PARTE

Imposto sobre as pessoas juridicas

CAPITULO V

Das sociedades anonimas

Art. 48 — As sociedades anonimas serão tributadas de acôrdo com os lucros reais verificados anualmente segundo os balanços e as contas de lucros e perdas.

Art. 49 — As sociedades que tiverem séde no estrangeiro pagarão o imposto em relação aos lucros apurados no territorio nacional.

§ 1.º — As filiais, sucursais e agencias das firmas comerciais ou das sociedades anonimas, que tiverem séde no estrangeiro, são obrigadas a adotar processos de escrituração comercial, que demonstrem a soma total dos lucros verificados em negocios realizados dentro do país.

§ 2.º — Quando existir mais de uma filial, sucursal ou agencia no Brasil, e uma delas centralizar a contabilidade de todas, ficará restrita a esta a obrigação de que

trata êste artigo fazendo as demais as comunicações devidas ás estações fiscais de seus distritos.

§ 3.º — Quanto aos rendimentos produzidos parcialmente fóra e dentro do país, observar-se-á o disposto no artigo 38 e seu paragrafo unico.

§ 4.º — A inobservancia do disposto nos paragrafos 1.º e 2.º sujeita á multa de 500$000 a 5:000$000, ficando ainda o fisco com a faculdade de arbitrar o rendimento liquido, conforme melhor lhe convier, ou à razão de 25 % sôbre o capital para o Brasil, ou pelo coeficiente de 6 % sôbre o movimento bruto total.

Art. 50 — O lançamento do imposto far-se-á em nome da matriz ou das filiais no Brasil, quando a matriz funcionar no estrangeiro.

Art. 51 — Em cada exercicio financeiro, o imposto será calculado na base do rendimento correspondente ao ano encerrado com o ultimo balanço compreensivo de 12 mêses de negocios, encerrado até 30 de junho.

Art. 52 — O imposto será desde que se verifiquem rendimentos liquidos calculados pela fórma especificada neste capitulo, independentemente de classificação nas categorias mencionadas no artigo 1.º

Art. 53 — O rendimento liquido será a diferença entre as receitas totais da sociedade e as suas despesas, observado o disposto nos artigos 54 e 55.

Art. 54 — Não serão dedutiveis das rendas totais:

a) as quotas destinadas a fundos de reserva, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos, admitida apenas a dedução de uma quota razoavel para amortização de creditos duvidosos.

De acôrdo com o artigo 10 da lei n. 183, de 13

de janeiro de 1936. A partir de 1936, as sociedades em nome coletivo, as de capital e industria, as em comanditas e as firmas individuais, cujo capital exceder de 550:000$000 ou cujas as vendas mercantis ou receita bruta excederem de 300:000$000, deverão pagar o imposto pelo lucro liquido, de acôrdo com o respectivo balanço, ficando equiparadas para efeito da tributação ás sociedades anonimas.

b) as despesas relativas á aquisição, por qualquer titulo, de bens de qualquer natureza.

Art. 55 — Serão deduzidas da receita liquida as quotas segunites:

a) as destinadas á constituição de fundos de depreciação, devido ao desgosto dos materiais, calculadas em relação ao custo das propriedades moveis e á duração das mesmas;

b) as relativas ao fundo de depreciação destinado a substituir uma instalação que possa cair em desuso, ou que se torne absoleta desde que sejam razoaveis e não ultrapassem ás comumente aceitas em tais casos;

c) as referentes á exaustão ou esgotamento do capital invertido em propriedades sujeitas ás explorações minerais e florestas, observada a restrição a da alinea b;

d) as destinadas á amortização de capitais invertidos em bens reversiveis, quando se tratar de contratos com os poderes publicos;

e) as destinadas á constituição de fundos de pensões instituidas em virtude de lei;

f) os juros da divida contraida para o desenvol-

vimento da empresa quando fôr indicada a importancia paga, o nome e o endereço do credor;

Paragrafo unico — Quando se tratar de juros de titulos ao portador, o contribuinte fará as indicações mencionadas na alinea *f* deste artigo em relação ás pessôas juridicas que eventualmente servirem de intermediarias entre o credor e o devedor e sempre que fôr possivel em relação ao proprio credor.

Art. 56 — Quando as sociedades anonimas aumentarem o seu capital com recursos tirados de quaisquer fundos de reserva, as quantias correspondentes ficam sujeitas ao imposto, si não tiverem sido anteriormente tributadas.

§ 1.º — Quando houver aumento de valor do ativo imobilizado em virtude de novas avaliações, ou quando se verificar a venda do ativo, as quantias respectivas que não representarem restituições de capital ficam sujeitas ao imposto.

§ 2.º — Os rendimentos acima serão incluidos nas declarações anuais das sociedades, juntamente com os que corresponderem á base de tributação em cada exercicio financeiro.

CAPITULO VI

Das sociedades em comandita, em nome coletivo, de capital e indústria, em conta de participação, cooperativa e por quotas de responsabilidade limitada

Art. 57 — As firmas individuais e as sociedades comerciais e industriais de que trata êste capitulo paga-

rão o imposto sôbre os rendimentos liquidos calculados na base dos percebidos em um periodo de 12 mêses consecutivos encerrado com o ultimo balanço que anteceder ao dia 30 de junho de cada exercicio financeiro.

a) De acordo com o artigo 10 da lei n. 183, de 13 de janeiro de 1936: A partir de 1936, as sociedades em nome coletivo, as de capital e indústria, as em comanditas e as firmas individuais, cujo capital exceder de.... 50:000$000 ou cujas as vendas mercantis ou receita bruta excederem de 300:000$000, deverão pagar o imposto pelo lucro liquido, de acôrdo com o respectivo balanço, ficando equiparadas para efeito da tributação ás sociedades anonimas.

§ 1.º — As sociedades por quotas de responsabilidade limitada pagarão o imposto de renda pelo lucro liquido do balanço segundo o regimen adotado para as sociedades anonimas.

§ 2.º — E' facultado ás firmas individuais e ás sociedades o direito de optar pelo lançamento do imposto na base da receita bruta durante o ano social ou na do volume das vendas mercantis relativa ao ano civil anterior ao exercicio financeiro em que o imposto fôr devido. Quando uma firma iniciar transações em um ano, — no exercicio seguinte pagará o imposto com base no rendimento dos mêses em que funcionou no ano anterior. Caso não tenha realizado balanço a 31 de dezembro, — perderá o direito á opção e pagará pelos coeficientes sôbre o movimento bruto. Sendo que, se não houver coeficiente na tabela, aplicar-se-á nesse caso, o de 6 %. No exercicio de 1932, poderá o contribuinte requerer que se aguarde que complete 12 meses de negocios

e assim, realizando balanço, possa optar entre o pagamento com base no movimento bruto dos meses compreendidos no ano anterior e o pagamento com base no lucro de balanço, proporcional a êsse número de meses. Identica norma se aplicará ás sociedades anonimas. — Sómente nesse caso de inicio de negocio.

§ 3.º — A opção far-se-á no ato de entregar a declaração e na propria fórmula devidamente subscrita.

§ 4.º — Quando houver a opção acima mencionada, considera-se como rendimento liquido e sujeito ao imposto, a importancia das operações realizadas e comprovadas pelo valor total do sêlo sôbre as vendas mercantis, dos respectivos livros de registro.

§ 6.º — Os negociantes em firma individual e os socios ou acionistas das sociedades de qualquer especie não pagarão o imposto proporcional, e sómente o complementar progressivo, em relação, ás quantias percebidas a titulo de lucros dividendos, interesses ou participações quaisquer.

Art. 58 — Para os efeitos do imposto sôbre o rendimento real, as sociedades referidas neste capitulo ficam sujeitas ás disposições do capitulo 5.º, que lhe forem aplicaveis.

Paragrafo unico — As sociedades com séde no exterior e que tiverem filiais, agencias, sucursais ou representação no Brasil, ficam sujeitas ás disposições que se referem ao imposto sobre as sociedades anonimas estrangeiras, observadas as disposições dêste capitulo.

Art. 59 — Quando o exercicio profissional comportar operações de natureza mercantil e de prestação de serviços ou quando o contribuinte operar por conta pro-

pria ou, conjuntamente, por conta de terceiros, como representante, agente ou intermediario, a receita bruta é a soma das receitas que promanarem dessas fontes.

Art. 60 — Será organizada por uma comissão técnica a tabela de coeficientes de renda liquida real, em relação aos diversos ramos da exploração agricola e das demais indústrias, inclusive a comercial.

CAPITULO VII

Dos contratantes de serviços publicos

Art. 61 — Os contratantes de serviços de utilidade publica serão tributados de acôrdo com o disposto neste capitulo.

Art. 62 — Nos casos de exploração de contratos celebrados com os Estados e municipios em que os respectivos governos participaram dos lucros, quer por meio de somas fixas, quer por meio de quotas proporcionais, sómente a parte que couber ao explorador do serviço incidirá no imposto. Nos casos em que houver promessa de garantia de juros ou de elevação de tarifas, desde que o rendimento liquido caia abaixo de certo minimo, a cobrança do imposto federal não poderá nunca desfalcar aquele minimo. Quando, embora, o rendimento liquidos tributaveis serão determinados comportar a cobrança do imposto total, o fisco receberá sómente êsse excesso.

Paragrafo unico — O regimen dêste artigo aplicar-se-á ás empresas de loterias.

Art. 63 — Si houver contratos celebrados com os governos da União, dos Estados e dos municipios, o imposto recairá sôbre a parte dos rendimentos correspondentes ao contrato com o Govêrno Federal, quando se verificarem os casos do artigo anterior.

Paragrafo unico — Os rendimentos liquidos tributaveis serão determinados em relação ao capital necessario á execução do contrato federal.

Art. 64 — O imposto será calculado em relação ao rendimento liquido dos contratantes de serviços publicos, de acôrdo com o disposto nos capitulos V ou VI, conforme a especie de sociedade.

Paragrafo unico — Fica revogada a disposição do artigo 3.º § 5.º, letra *b* da lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923, referente á dedução de obras novas.

Art. 65 — Serão respeitadas as imunidades fiscais que constarem explicitamente de contratos firmados com o Governo Federal.

Art. 66 — Quando o contratante fôr pessôa fisica ou firma individual, o rendimento liquido será determinado na conformidade dos artigos 64 e 65, sendo classificado na 4.ª ou na 1.ª categoria do artigo 1.º conforme couber.

CAPITULO VIII

Das companhias de seguros

Art. 67 — As companhias de seguros, quaisquer que sejam os fins a que se detinem, a fórma de constituição e a nacionalidade, ficam sujeitos ao imposto, de

acôrdo com as disposições concernentes ás sociedades anonimas.

Art. 68 — As companhias nacionais serão tributadas em relação á totalidade dos rendimentos.

Paragrafo unico — As filiais, agencias e sucursais das campanhas estrangeiras, que funcionarem no país serão tributadas, tanto em relação á totalidade dos rendimentos que promanarem de capitais proprios, como em relação aos rendimentos produzidos no territorio nacional.

Art. 69 — Toda pessôa fisica que perceber comissões ou outros interesses provenientes de premios de seguros fica sujeita ao imposto como contribuinte da 3.ª categoria.

CAPITULO IX

Das sociedades civis

Art. 70 — As sociedades civis serão tributadas em relação aos rendimentos liquidos apurados em cada ano social.

Paragrafo unico — O rendimento liquido será determinado de acôrdo com o disposto neste regulamento quanto ás sociedades comerciais, em tudo que for aplicavel ás associações civis.

Art. 71 — Estão isentos do imposto sôbre a renda as sociedades e fundações que tenham por fim:

a) obras de assistencia social, caridade, beneficencia, proteção á infancia, e á velhice; defesa nacional,

educação e instrução gratuita; luta contra a tuberculose, sifilis, morféa, e outros flagelos sociais.

b) desenvolvimento das ciencias e dos esportes.

Art. 72 — Cessará a isenção a que se refere o artigo 71, quando as sociedades referidas tiverem fins economicos.

Art. 73 — A isenção das sociedades e fundações não aproveita aos que lhes prestarem serviços remunerados.

CAPITULO X

Das taxas do imposto sobre as pessôas juridicas

Art. 74 — As firmas individuais e as sociedades comerciais e industriais de qualquer especie, sejam quais forem os seus fins, pagarão o imposto na razão de 6 % (seis por cento) sôbre o rendimento liquido apurado nos termos dêste regulamento.

Art. 75 — As sociedades civis ficam sujeitas ao imposto na razão de 3 % (três por cento) dos rendimentos liquidos.

Art. 76 — As disposições concernentes ao imposto complementar sôbre a renda global não são aplicaveis ás pessôas juridicas.

CAPITULO XI

Das informações nas fontes

Art. 77 — As pessôas fisicas e juridicas que pa-

garem rendimentos produzidos no país serão obrigadas a prestar os esclarecimentos solicitados pelos agentes fiscais quanto ás pessôas que os receberem, e as importancias pagas.

Art. 78 — Todas as pessôas fisicas ou juridicas que por si ou como representantes de terceiros pagarem ordenados, gratificações, bonificações, interesses, comissões, percentagens, juros, dividendos, lucros, alugueis e luvas, prestarão as informações citadas no artigo anterior, nos termos das disposições deste capitulo.

§ 1.º — Informações sôbre rendimentos outros serão prestadas mediante exigencia das repartições fiscais.

§ 2.º — Quando as informações forem incompletas, as repartições fiscais poderão exigir os esclarecimentos necessarios.

§ 3.º — O informante adicionará aos rendimentos brutos as importancias em dinheiro pagas para custeio de viagens no exercicio profissional, bem como as quotas para constituição de fundos de beneficencia.

Art. 79 — Os estabelecimentos bancarios prestarão, até 30 de junho, informação de todos os juros pagos ou creditados a particulares, que excederem de 1:000$000, com as indicações do endereço da pessôa a que pertencem. As informações de juros inferiores a essa quantia só serão prestadas mediante exigencia da autoridade fiscal, em casos concretos.

Art. 80 — Até 30 de junho de cada ano, as pessôas mencionadas nos artigos 78 e 79 enviarão ás repartições competentes as informações devidamente assinadas com a relação dos nomes, das respectivas importancias em

cada categoria e dos endereços dos que receberam os rendimentos durante o ano anterior.

Art. 81 — Os chefes das repartições publicas prestarão informações sôbre os rendimentos pagos aos seus subordinados no ano anterior.

Art. 83 — Não serão prestadas informações sobre os rendimentos pagos quando as respectivas importancias forem menores de 10:000$000, desde que as pessôas que os tiverem recebido não percebem rendimentos de outras fontes.

Paragrafo unico — Quando o informante não souber se terá havido rendimento de outras fontes, deve prestar informação dos que pagou.

Art. 84 — Os oficiais de registros de imoveis, titulos e documentos e os tabeliães de notas ou os serventuarios que exercerem funções de notario publico, são obrigados a remeter á repartição fiscal competente, dentro de cinco dias contados da data da escritura ou transcrição, do titulo, as informações relativas aos contrátos que indiquem despesa ou receita em dinheiro, passagem de capital de um patrimonio a outro ou mencionem uma capitalização de lucros e locação de serviços.

Art. 85 — Serão igualmente obrigados a prestar as informações que lhes forem solicitadas, de acôrdo com as instruções que forem expedidas.

a) todo aquele que habitualmente se encarregar de receber juros, de comprar e vender cambiais e valores de bolsa por conta de outrem, quanto ás operações efetuadas em nome de seus clientes;

Paragrafo unico — As Juntas Comerciais permitirão a extração de dados referentes aos contrátos e dis-

tratos. As Juntas de Corretores prestarão tambem as informações de que o fisco tiver necessidade.

Art. 86 — As informações das disposições deste capitulo serão punidas com a multa de 500$ a 5:000$000.

§ 1.º — No caso de duvida poderão as repartições mandar verificar na escrita a veracidade da informação. Verificada assim inexatidão, a multa será aplicada no dobro do maximo, e no triplo se o rendimento sonegado se referir a socio da firma ou diretor da empresa .

§ 2.º — O contribuinte que prestar informações inveridicas ocultando por esse meio a soma do rendimento tributavel de outrem, fica sujeito á multa de 2:000$000.

Art. 87 — As informações serão prestadas em formulas proprias, de acôrdo com os modelos expedidos pelo delegado geral.

CAPITULO XII

Das declarações de renda

Art. 88 — Até 30 de junho de cada ano pódem ser feitas as declarações de rendimentos, independente de multa.

§ 1.º — Não ha obrigação de apresentar declaração de pessôa fisica (salvo egigencia da autoridade fiscal) quando a totalidade dos rendimentos fôr igual ou inferior a 10:000$000. Desde que os rendimentos excedam esse limite, é obrigatoria a apresentação de declaração, embora, conforme as deduções legais, encargos de familia, etc., possa acontecer que nada tenha de ser pago; e se não fôr apresentada, o lançamento *exoficio* será pro-

cedido sem atender a qualquer dessas deducções. As pessôas juridicas (inclusive, para efeito deste regulamento, as firmas individuais), estando sujeitas a imposto qualquer que seja o seu rendimento, estarão obrigados sempre á apresentação da declaração, sendo que a falta desta no prazo legal importa em renuncia do direito de opção, referido no artigo 57, § 2.º, sujeitando o lançamento *ex-oficio,* com base no movimento bruto.

§ 2.º — Quando motivos de força maior, devidamente justificados perante o chefe da repartição competente, impossibilitarem a entrega da declaração no prazo acima estabelecido, póde o respectivo chefe prorogar este prazo por mais 30 dias.

§ 3.º — As declarações serão entregues na repartição competente, situada na localidade onde estiver a residencia de contribuinte ou a séde do seu estabelecimento.

Art. 89 — As pessôas juridicas que possuirem filiais, sucursais ou agencias em mais de uma localidade, farão uma só declaração abrangendo os rendimentos das filiais, sucursais ou agencias.

Paragrafo unico — Neste caso a declaração será entregue á repartição competente, na localidade onde estiver situada a matriz ou a filial, sucursal, escritorio ou agencia principal.

Art. 90 — Os rendimentos, quaisquer que sejam, quando provierem de uma ou de varias fontes e quando percebidos em uma ou mais localidades, darão logar a uma só declaração que conterá a discriminação de umas e outras, bem como as importancias respectivas. A apresentação de declarações separadas fará com que a dife-

rença de imposto, resultante da reunião delas seja paga em dobro.

Art. 91 — As declarações obedecerão aos modelos que forem expedidos pelo delegado geral.

Art. 92 — Todas as declarações serão assinadas pelos contribuintes ou por seus representantes, esclarecendo estes que o fazem em nome daqueles.

§ 1.º — Os procuradores, representantes ou quaisquer pessôas devidamente autorizadas subscreverão as declarações dos contribuintes ausentes.

§ 2.º — Os tutores e curadores farão a declaração dos rendimentos dos bens dos pupilos e curatelados.

Art. 93 — Quando o contribuinte transferir de um municipio para outro ou de um para outro ponto do mesmo municipio a sua residencia ou a séde do seu estabelecimento, fica obrigado a comunicar essa mudança ás repartições competentes, sob pena de multa de 50$000 a 2:000$000, imposta pelo chefe da repartição de lançamento situada no local da nova residencia.

Art. 94 — As participações de transferencia de domilicio para fóra do país, as informações, as declarações de rendimentos e as comunicações referidas neste regulamento poderão ser entregues em mão propria ou em carta registrada, pelo Correio, a qual trará exteriormente o endereço do remetente.

§ 1.º — A repartição é obrigada a dar o recibo respectivo, o qual exonera o contribuinte de penalidade.

§ 2.º — As repartições fisicas transmitirão, uma ás outras as comunicações que lhes interessarem.

Art. 95 — As firmas ou sociedades, que declararem o rendimento real, comprovarão as suas declarações

com os balanços e outros documentos satisfatorios, facultadas ás repartições fiscais as diligencias a que se refere o artigo 173.

§ 1.º — Quando fôr declarado o volume das vendas mercantis, ou receita bruta, a comprovação será feita com a cópia autentica do soma dos lançamentos creditados na conta de mercadorias ou de outra que lhe corresponda, ou com o que constar dos livros fiscais instituidos pelo decreto n. 16.275 A, de 22 de dezembro de 1923, e pela circular n. 1, de 16 de janeiro de 1924.

§ 2.º — O contribuinte que se recusar a comprovar a declaração fica sujeito ao lançamento *ex-oficio,* arbitrando-se o rendimento liquido de acôrdo com os elementos de que dispuzer a repartição.

Art. 96 — Se uma firma ou empresa se extingue antes de 30 de junho, a declaração deverá ser imediatamente apresentada, não com base nos rendimentos do ano anterior, mas nos dos meses em que funcionou no exercicio em que se extingue. Se se extingue depois da época de declarações, segue o regimen comum de declaração com base nos rendimentos reais ou presumidos do ano anterior, sem ficar obrigada pelo fato da extinção, a novo imposto nesse exercicio.

§ 1.º — Quanto ás firmas em liquidação proceder-se-á pela mesma fórma indicada no dispositivo supra.

§ 2.º — Não se considera extinção a constituição de nova sociedade, em que entre algum socio da antiga ou o que antes explorava o negocio sob nome individual. Nesse caso o imposto continuará a ser pago como se não houvesse alteração na sociedade.

§ 3.º — Os sucessores ė compradores respondem pelo pagamento do débito fiscal da firma ou sociedade anterior.

§ 4.º — Em casos como os de empreitadas de construção de estradas cujo lucro só será apurado a final, o imposto terá de ser pago sobre a totalidade desse lucro.

Art. 97 — Os funcionarios que perceberem rendimentos pagos pela Delegacia do Tesouro em Londres, farão as declarações necessarias nesta repartição.

Art. 98 — Antes de ter sido notificado do lançamento, o contribuinte póde requerer a retificação da declaração dos seus rendimentos.

CAPITULO XII

Do recebimento das declarações.

Art. 99 — Os contribuintes entregarão as declarações de rendimentos na fórma estabelecida neste regulamento para o pagamento do imposto.

Paragrafo unico — As declarações acompanhadas de cheque poderão ser entregues pelo Correio, em carta registrada.

Art. 100 — Os recibos das declarações e das importancias pagas serão obrigatoriamente entregues no ato do recebimento, quando o pagamento da totalidade do imposto ou de qualquer quota tiver sido feito em dinheiro. Nos demais casos, o recibo poderá ser expedido ao endereço do contribuinte, em carta registrada, pelo

Correio, dentre de 15 dias, depois de entregue a declaração.

Art. 101 — No Distrito Federal as declarações serão entregues na Delegacia Geral de Imposto sobre a Renda, qualquer que seja a fórma de pagamento, a dinheiro ou por cheque.

§ 1.º — No áto de entregar a declaração ou recolher qualquer quota do imposto, o contribuinte receberá um talão numerado, mediante o qual efetuará o pagamento nos *guichets* da Recebedoria do Distrito Federal.

§ 2.º — A Delegacia Geral enviará á Recebedoria os respectivos talões em duas vias.

§ 3.º — Uma dessas vias será entregue ao contribuinte pela Recebedoria, depois de passado o competente recibo, e a outra devolvida á Delegacia Geral para os fins do lançamento.

Art. 102 — Quando se tratar de pagamento feito por cheque o encarregado do serviço respectivo providenciará sôbre a entrega do recibo devido, de acôrdo com as disposições em vigor.

Paragrafo unico — Os titulos de crédito serão destacados das declarações, averbando-se nelas o respectivo carimbo de — Pago por cheque — proseguindo-se o lançamento e o processo de cobrança até final quitação.

Art. — 103 — Nos Estados e no Territorio Federal do Acre, as declarações serão recebidas pelas alfandegas, mesas de rendas e coletorias, situadas no distrito fiscal, onde o contribuinte tiver a sua residencia ou séde do seu estabelecimento, salvo em casos particulares que serão regulados em instruções especiais.

CAPITULO XIV

Do exame das declarações e do lançamento do imposto

Art. 104 — No Distrito Federal, o exame das declarações será feito diretamente pela Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda.

§ 1.º — Nos Estados e no Territorio do Acre, far-se-á o exame com o auxilio do pessoal especialmente designado pela Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, ou pela Delegacia Fiscal, quando devidamente autorizada pela primeira.

§ 2.º — Os chefes das repartições arrecadadoras dos Estados são competentes para proceder ao exame das declarações e para modificar, depois de ouvido o contribuinte, a importancia do rendimento tributavel que tiver sido declarado.

Art. 105 — Far-se-á o exame mediante esclarecimentos verbais ou escritos, solicitados diretamente aos contribuintes e por outros meios facultados do decreto n. 16.581, de 4 de setembro de 1924.

Art. 106 — Os contribuintes serão notificados dos lançamentos feitos, por meio de edital, sem declaração do imposto ou por meio de carta, quando fôr possivel.

Art. 107 — No Distrito Federal o lançamento do imposto compete á Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, que noticiará o contribuinte sempre por carta.

Paragrafo unico — Nos Estados e no Territorio do Acre, as alfandegas, mesas de renda e coletorias farão lançamentos sujeitos á revisão final e consequente

modificação pela Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda.

Art. 108 — Far-se-á um só lançamento, somando-se as importancias que corresponderem ás taxas proporcionais, em cada categoria, com as relativas ao imposto sobre a renda global.

Art. 109 — Far-se-á o lançamento em listas nominais contendo os nomes dos contribuintes, seus endereços e as importancias devidas, inclusive as das multas, quando houver lançamento *ex-oficio*.

Paragrafo unico — O contribuinte será incluido na lista da localidade do Distrito Fiscal onde tiver a sua residencia ou a séde do seu estabelecimento.

Art. 110 — Quando fôr necessario, far-se-á o lançamento em listas suplementares, procedendo-se em relação a elas, de acôrdo com o disposto nos artigos acima.

Art. 111 — A Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda póde expedir listas para cobrança do imposto em qualquer ponto do territorio nacional, sempre que fôr necessario.

Paragrafo unico — Os exatores, logo que organizarem ou receberem as listas das suas circunscrições, notificarão os contribuintes pela imprensa ou por carta.

Art. 112 — Salvo quanto ás modificações autorizadas por decisão superior, os exatores não alterarão as listas que receberem ,sob pena de responsabilidade.

Art. 113 — O lançamento *ex-oficio* terá logar quando o contribuinte:

a) não fizer a declaração de seus rendimentos;

b) recusar os esclarecimentos que lhe forem solicitados ou não os prestar satisfatoriamente;

c) fizer declarações inexatas.

Art. 114 — O lançamento *ex-oficio* será feito sempre mediante processo, que poderá ser iniciado ou por uma representação, sôbre a necessidade de ser o mesmo instaurado, e despacho do chefe da repartição mandando intimar o interessado para no prazo de 10 dias, prestar esclarecimentos, ou simplesmente por um despacro do mesmo chefe nesse sentido. As intimações serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciente no processo, datada e assinada pelo proprio interessado ou, por meio de registrado postal com direito a recibo de volta (AR) ou por edital quando impraticaveis ou dois primeiros meios. Si o contribuinte apresentar o pedido de retificação ou recurso, será anexado ao processo, e caso não o apresente, o funcionario certificará isto no processo, juntando o recibo de volta, si a notificação tiver sido feita pelo Correio, ou edital, com indicação de nome e data do jornal em que foi publicado, ou do logar e periodo de tempo em que foi afixado. No caso de serem apresentados os esclarecimentos devem ser estes juntos ao processo. Em caso negativo certificar-se-á êsse fáto no processo. Em seguida o chefe da repartição lançará despacho no processo julgando-o. Nos casos de improcedencia recorrerá *ex-oficio,* para a Delegacia Fiscal competente. Si julgar procedente o processo, mandará cobrar o imposto e multa devidos, intimando o contribuinte pela mesma fórma estabelecida para a primeira notificação. Do despacho condenatorio cabe pedido de retificação, bem como os recursos a que se referem os artigos 121 a 123.

Art. 115 — Os lançadores só poderão impugnar os

esclarecimentos quando dispuserem de elementos seguros de prova.

Art. 116 — Far-se-á o lançamento *ex-oficio.*

a) arbitrando uma soma razoavel de rendimentos, mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata;

b) abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributaveis, de acôrdo com as informações de que dispuzer a repartição de lançamento, quando os esclarecimentos forem recusados ou não forem satisfatorios;

c) acrescentando aos rendimentos declarados as importancias não computadas pelos contribuintes, quando a declaração fôr incompleta.

Paragrafo unico — As multas de lançamento *ex-oficio* serão as seguintes: se, intimado para prestar esclarecimentos, sem se declinarem os elementos do Cadastro, o contribuinte os trouxer completos ou pelo menos declarar rendimentos iguais ou maiores do que os que constem do cadastro, a multa será de 30 % sobre o imposto devido; se o contribuinte não atender a intimação ou fugir a declarar os rendimentos que teve, a multa será de 50 %; e a multa será igual ao triplo do imposto devido nos casos em que se provar má fé do contribuinte.

CAPITULO XV

Das reclamações e dos recursos

Art. 117 — E' permitido ao contribuinte requerer

a retificação do lançamento dentro de 10 dias, contados da data em que tiver sido notificado.

Art. 118 — A autoridade competente para fazer a retificação é a que tiver feito o lançamento.

Art. 119 — Os pedidos de retificação serão resolvidos dentro de 15 dias, a partir da data em que forem recebidos.

Art. 120 — Os contribuintes terão conhecimento das despachos de seus requerimentos e das decisões dos seus recursos pela publicação dos mesmos, no "Diario Oficial" ou no jornal de maior circulação da localidade, ou ainda por notificação dos exatores.

Paragrafo unico — As decisões que não forem publicadas dentro de 30 dias da entrega do requerimento, reclamação ou recurso serão notificadas por carta, contando-se os prazos do § 1.º do artigo 123, a partir desta notificação.

Disposições do decreto n. 24.036, *de* 26 *de março de* 1934, *que substitue os artigos* 121, 122, 123 *e* 127

Art. 150 — São resolvidas em duas instancias, uma singular e outra coletiva, as questões entre a Fazenda e os contribuintes, originadas de interpretação de lei, de cobrança de impostos, taxas e emolumentos, de infração ou de divida fiscal.

Art. 151 — Nas instancias singulâres, decidem: — os delegados fiscais, inspetores de alfandegas, diretores de recebedorias, diretor e chefes de seção do imposto de renda; e nas coletivas: os conselhos de contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa. Umas e outras têm

jurisdição e competencia delimitada no presente decreto.

Art. 152 — Resolvem na instancia singular, ou seja a primeira instancia: nas questões de rendas internas, os delegados fiscais, os inspetores de alfandegas, o diretor e os chefes de seção do imposto de renda.

Art. 155 — As questões relativas ao imposto de renda serão julgadas em primeira instancia: No Distrito Federal, pel diretor; e, nos Estados, pelos chefes das respectivas seções.

Art. 158 — Resolvido o processo em primeira instancia, a parte interessada terá o prazo de vinte dias, contados da ciencia da decisão, ou sessenta, da sua publicação no jornal oficial, para interpor o seu recurso, sob pena de incorrer em perempção.

Art. 159 — Nenhum recurso será encaminhado sem o prévio deposito das quantias exigidas ou da fiança idonea, quando prestada em seu lugar. A fiança idonea é sómente permitida quando a importancia total em litigio exceda cinco contos de réis (5:000$000).

Art. 160 — As questões referentes ás rendas internas, quando decididas em primeira instancia, dão logar a recurso:

a) para o 1.º Conselho de Contribuintes quando se tratar de imposto de renda, imposto do selo e imposto sobre vendas mercantis;

Art. 162 — Junto a cada um dos tres Conselhos, funcionará um representante da Fazenda, que interporá recurso sempre que a decisão, não tendo sido unanime, parecer contraria á prova dos autos ou á lei que reger o caso. A interpretação do recurso far-se-á dentro do

prazo de oito dias, contados da data, em que a decisão fôr proferida.

Art. 163 — Interposto o recurso, a parte interessada poderá alegar o que julgar a bem do seu direito, para o que terá "vista", na Secretaria do Conselho, das razões do representante da Fazenda, dentro de oito dias de sua apresentação.

Paragrafo unico — Recebido o recurso do representante, o presidente não o encaminhará sinão depois de oito dias, de modo que se torne possivel a faculdade outorgada neste artigo.

Art. 164 — Os recursos dos representantes da Fazenda junto aos Conselhos serão interpostos para o ministro da Fazenda, por intermedio de seus presidentes, justificados os motivos da decisão proferida.

Art. 165 — A decisão ministerial, nos casos de que trata o artigo antecedente, será definitiva e irrevogavel.

Art. 166 — As decisões por equidade são de privativa competencia do ministro da Fazenda; e quando o Conselho entender que essa é a decisão cabivel ao processo em julgamento, encaminha-lo-á, com parecer nesse sentido áquela autoridade.

Art. 176 — O pedido de reconsideração de decisão dos Conselho será interposto no prazo de vinte dias, contados da ciencia dos interessados ou da publicação oficial, na séde da repartição recorrida. Se dentro desse prazo a parte interessada não o fizer, a decisão passará em julgado, para todos os efeitos.

Art. 177 — E' defeso no pedido de reconsideração designar o mesmo relator que serviu a decisão recorrida.

Art. 178 — Resolvido o pedido de reconsideração a questão estará finda: salvo o recurso do representante da Fazenda, se interposto no prazo legal.

(*Continuação do "Regulamento"*:)

Art. 124 — As decisões do Conselho de Contribuintes serão publicadas de acôrdo com o artigo 120.

Art. 125 — Nos Estados, haverá recursos *ex-oficio,* nos casos previstos na legislação em vigor, interpostos para as mesmas autoridades competentes para conhecer dos recursos voluntarios.

Art. 126 — Os pedidos de retificação e os recursos serão apresentados por escrito e dêles constarão os fatos que os motivaram e as provas que forem apresentadas.

Art. 127 — Os pedidos de retificação têm efeito suspensivo até serem resolvidos.

Paragrafo unico — Os recursos sómente subirão mediante prévio depósito da importancia do imposto e multa, salvo si essa importancia for superior a 5:000$000, caso em que se poderá permitir a assinatura de termo de responsabilidade, com fiador idoneo.

Art. 128 — Todo aquele que, em virtude de ausencia ou qualquer outro motivo justificado, estiver impedido de cumprir as disposições deste regulamento ou de salvaguardar direitos, póde ser representado por mandatarios, legalmente habilitados.

CAPITULO XVI

Do pagamento do imposto

Art. 129 — Os trabalhos de arrecadação serão

feitos pela Delegacia Geral e pelas repartições fiscais, de acôrdo exclusivamente com as instruções expedidas pela direção do serviço do imposto.

§ 1.º — Em se tratando de pessôa juridica o pagamento poderá ser feito em três quotas quando o imposto exceder a 500$000, não podendo a primeira quota ser inferior a 500$000. Quando o imposto fôr inferior a esta quantia será pago de uma só vez.

§ 2.º — Quando a importancia do imposto a ser pago pelas declarações de pessôas fisicas exceder a .... 100$000, devidir-se-á em quatro quotas o total em que forem lançados os mesmos contribuintes, cobradas e arrecadadas com intervalos nunca inferiores a um mês entre o pagamento de uma quota e o da prestação subsequente.

§ 3.º — A concessão constante dos §§ 1.º e 2.º só se aplica ás declarações apresentadas dentro do prazo legal, não se estendendo ás apresentadas tardiamente, nem aos casos de lançamento *ex-oficio*.

Dec. 24.036 de 26-3-1934: artigo 155. As questões relativas ao imposto de renda serão julgadas em 1.ª instancia: No D. Federal, pelo Diretor; e, nos Estados, pelos chefes das respectivas seções.

Art. 158 — Resolvido o processo em primeira instancia, a parte interessada terá o prazo de vinte dias, contados da ciencia da decisão, ou sessenta, da sua publicação no jornal oficial, para interpor o seu recurso, sob pena de incorrer em perempção.

Art. 159 — Nenhum recurso será encaminhado sem o prévio deposito das quantias exigidas ou da fiança idonea, quando prestada em seu lugar. A fiança ido-

nea é sómente permitida quando a importancia total em litigio exceda de cinco contos de réis (5:000$000). — Decreto 24.036 de 26-3-1934.

Art. 130 — O pagamento do imposto começará em 1 de setembro.

Paragrafo unico — E' permitido o pagamento do imposto no áto de entregar a declaração.

Art. 131 — Os encarregados de receber as declarações de renda arrecadarão conjuntamente a primeira quota do imposto, de acôrdo com a importancia da renda liquida que o contribuinte declarar.

Paragrafo unico — Com intervalo de 30 dias serão recolhidas as quotas restantes. Si o contribuinte não o recolher incorrerá na multa prevista no artigo 124, do decreto n. 16.581. Identica multa será devida sempre que se tratar de declarações apresentadas espontaneamente, mas fóra do prazo legal, e nos casos em que o contribuinte depois de pago o imposto espontaneamente vier acusar um rendimento que omitira na sua declaração.

Art. 132 — E' facultado ao contribuinte pagar de uma só vez a importancia total do imposto.

Art. 133 — Recebida a declaração e pago o imposto ou a primeira quota terá inicio o processo de exame e lançamento em listas nominais.

§ 1.° — Quando o contribuinte não pagar o imposto ou a primeira quota, no ato de entregar a declaração, será notificado do lançamento, em tempo oportuno.

§ 2.° — Da notificação contar-se-á o prazo de 10 dias destinado ao pedido de retificação, a que o contri-

buinte tem direito, nos termos do decreto n. 16.581, de 4 de setembro de 1924.

§ 3.º — Conformando-se o contribuinte com o lançamento feito, recolherá a totalidade do imposto ou a primeira quota dentro do prazo mencionado no § 2.º deste artigo e as demais quotas com intervalos de 30 dias.

§ 4.º — Havendo interposição de recurso, proceder-se-á de acôrdo com o paragrafo unico do artigo 127.

Art. 134 — Quando houver suplemento de imposto a cobrar, o contribuinte será intimado a pagá-lo dentro do prazo de 15 dias.

Paragrafo unico — Quando ocorrer o caso mencionado neste artigo é cabivel o pedido de retificação e recurso, nos termos deste regulamento.

Art. 135 — As multas relativas aos lançamentos e a móra no pagamento do imposto serão cobradas juntamente com o tributo.

Art. 136 — A cobrança executiva farse-á de acôrdo com a legislação em vigor.

Art. 137 — No Distrito Federal os cheques serão emitidos ou endossados em favor da Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda ou a sua ordem.

Art. 138 — Os cheques referido no artigo anterior serão cruzados e pagos unicamente ao Banco do Brasil.

Art. 139 — Na Delegacia Geral, quando os cheques referidos no artigo 137 não estiverem cruzados, serão feitos imediatamente o cruzamento e a indicação mencionada no artigo 138.

Art. 140 — Os cheques cruzados emitidos exclusivamente para pagamento do imposto, de acôrdo com o

disposto no artigo 137, não estão sujeitos aos prazos fixados no decreto numero 2.591, de 7 de agosto de 1912 Lei n. 4.984.

Art. 141 — Todo aquele que emitir cheque para pagamento do imposto de renda, sem possuir os fundos necessarios no estabelecimento sacado, fica sujeito ás penalidades de que trata o decreto numero 2.591, de 7 de agosto de 1912.

§ 1.º — Quando se der o caso mencionado neste artigo, o contribuinte será intimado a pagar o imposto imediatamente sob pena de cobrança executiva.

§ 2.º — A intimação será feita de acôrdo com o artigo 123 e seus pargarafos.

Art. 142 — Os cheques destinados ao pagamento do imposto, tanto podem ser sacados pelo contribuinte como por outra qualquer pessôa fisica ou juridica.

Art. 143 — A entrega dos cheques no Banco do Brasil far-se-á logo depois de recebidos e será acompanhada de relações, contendo o nome do banco, a data e a importancia do cheque.

§ 1.º — Os cheques serão separados pelos nomes dos estabelecimentos contra os quais forem sacadas e relacionados, mencionando-se cada cheque pelo nome do banco e colocando-se na coluna das parcelas o valor respectivo de cada um.

§ 2.º — Essa relação será feita em três vias, todas datadas e assinadas pelo Delegado Geral ou pelo funcionario que fôr designado para esse fim.

§ 3.º — Duas das relações acima mencionadas serão remetidas ao Banco do Brasil, outra será a minuta de receita a ser escriturada e arquivada.

Art. 144 — Para os fins da revisão dos trabalhos feitos nos Estados (decreto numero 16.838) os exatores organizarão em duplicata, e por ordem alfabetica, a relação dos contribuintes que entregarem as declarações de rendimentos, fazendo constar das mesmas os respectivos nomes e endereços, o numero de ordem das declarações, as importancias dos impostos que tiverem sido lançados, as quatias pagas, os numeros e as datas dos recibos da exatoria.

§ 1.º — As primeiras vias das relações mencionadas no paragrafo anterior, acompanhadas das declarações dos contribuintes e de todos os documentos que as instruirem, serão enviadas ás seções do Imposto de Renda. A primeira remessa será em julho, de todas as declarações apresentadas no prazo legal. As dos meses seguintes serão remetidas mensalmente.

§ 2.º — Os exatores respondem pelo atrazo na remessa desses papeis.

CAPITULO XVII

Do domicilio fiscal e da competencia das autoridades

Art. 145 — Para os efeitos da tributação, o domicilio e a residencia estão no logar onde os contribuintes tiverem uma habitação e em circunstancias que permitam resumir a intenção de a manter.

Art. 146 — Para os fins do lançamento, quando o contribuinte exercer uma profissão ou função particular ou publica, o domicilio está no logar onde a função estiver sendo desempenhada.

Art. 147 — A autoridade fiscal competente para aplicar êste regulamento é aquela em cuja jurisdição estiver a séde do estabelecimento, o domicilio ou a residencia habitual do contribuinte.

§ 1.º — Em caso de pluralidade de domicilio no interior do país, prevalece o profissional e, si êste não existir, a competencia é da autoridade em cuja jurisdição estiver a residencia principal.

§ 2.º — Quando o contribuinte não tiver domicilio, nem residencia habitual no interior do país durante o periodo da declaração, é competente a autoridade em cuja jurisdição estiver a maior parte dos rendimentos.

§ 3.º — No caso do contribuinte ter no Brasil um representante, far-se-á a tributação no logar onde estiver o domicilio, ou a residencia habitual dêste, ou ainda a séde da representação.

§ 4.º — Si uma pessôa fisica ou juridica auferir rendimentos em mais de uma unidade politica da Federação, é competente a autoridade em cuja jurisdição estiver o domicilio, a residencia principal ou a direção da empresa, quer se trate do contribuinte, quer do representante.

Art. 148 — Uma autoridade fiscal competente póde solicitar de outra as investigações necessarias ao lançamento do imposto.

Paragrafo unico — Quando a solicitação não fôr atendida, será o fato comunicado ao delegado geral.

Art. 149 — Antes de feita a arrecadação do imposto, terminado ou não o processo de lançamento, quando circunstancias novas mudarem a competencia da autoridade, a que iniciou o processo enviará os do-

cumentos á nova autoridade competente para o lançamento e cobrança devida.

Art. 150 — Quando houver divergencias ou duvidas sôbre a competencia das autoridades, o caso será decidido pelo delegado geral.

CAPITULO XVIII

Dos prazos e das notificações

Art. 151 — Os prazos que forem concedidas pelas autoridades fiscais poderão ser prorrogados quando não estiverem fixados neste regulamento.

Art. 152 — Os prazos para retificação de lançamento e interposição de recurso são improrrogaveis.

Art. 153 — O contribuinte, ausente do seu distrito fiscal, durante o prazo da declaração de rendimentos ou da interposição de recurso, procederá como si não estivesse ausente, perante a autoridade do distrito em que estiver, mencionando esta circunstancia.

§ 1.º — Esta autoridade transmitirá os documentos que receber á repartição competente.

§ 2.º — Si o contribuinte estiver no estrangeiro, ser-lhe-á defirido um prazo rozoavel para fazer a declaração de renda, contado a partir do seu regresso, desde que não tenha procurador no país.

§ 3.º — O prazo para interposição de recurso será de 30 dias, contados da data em que o contribuinte regressar ao territorio nacional, quando não deixar representante legal no país.

Art. 154 — O contribuinte que se retirar para fóra do territorio nacional ou o que tiver o domicilio ou a séde de negocios no estrangeiro e perceber rendimentos produzidos no país, é obrigado a comunicar ás autoridades competentes qual a pessôa que está encarregada no país de receber as notificações que lhe interessarem.

Art. 155 — Quando a residencia do contribuinte fôr desconhecida ou quando a autoridade tiver conhecimento de sua ausencia no estrangeiro, far-se-á a notificação por editais publicados na imprensa ou afixados na repartição.

Paragrafo unico. No primeiro caso, considerar-se-á a notificação como feita, depois de 30 dias da primeira publicação, e, no segundo, depois de 45 dias.

CAPITULO XIX

Do credito fiscal

Art. 156 — Aquele que fôr considerado devedor do imposto é contribuinte.

Paragrafo unico — As disposições deste regulamento são aplicaveis a todo aquele que responder solidariamente com o contribuinte ou pessoalmente em seu lugar.

Art. 157 — Aquele que receber rendimentos de bens que possuir, como si lhe pertencessem, é considerado contribuinte.

Art. 158 — A capacidade do contribuinte, a representação e a procuração, serão reguladas segundo as prescrições do direito civil.

Art. 159 — Os representantes legais de pessôas fisicas ou juridicas, ou incapazes, cumprirão as obrigações que incumbirem ao representado.

CAPITULO XX

Disposições diversas

Art. 160 — Todas as pessôas que tomarem parte nos serviços do imposto sobre a renda são obrigadas a guardar o mais rigoroso sigilo sôbre a situação da fortuna dos contribuintes. (Vide artigos 39, 45 e 46 do Dec. 699 de 1936).

§ 1.º — E' expressamente proíbido utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os empregados dos serviços adquirirem quanto aos segredos dos negocios ou da profissão dos contribuintes.

§ 2.º — Nenhuma informação poderá ser dada sôbre os rendimentos constantes das declarações, sem que fique registrado em processo regular, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da justiça.

§ 3.º — Os processos relativos aos lançamentos e as declarações de rendimentos não poderão sair das repartições a que pertencerem, a não ser quando se tratar de recursos e restituições, casos em que ficará cópia autentica nos arquivos da repatição.

Art. 161 — Aquele que, em serviço do imposto sôbre a renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercicio do ofício ou emprêgo, será responsabilizado como violador de segredo, de acôrdo com o Codigo Penal.

Art. 162 — As multas serão impostas pelos chefes das repartições de lançamento.

Art. 164 — Si houver no país empresas que administrem o patrimonio e dirijam a exploração de outras empresas filiadas ás primeiras, póde ser aceita a declaração unica da empresa que centralizar a escrituração de todas, no distrito fiscal onde estiver o escritorio central.

Art. 165 — No cálculo da base do imposto serão computados todos os rendimentos percebidos no ano considerado, inclusive os originados em época anterior.

Art. 166 — Os rendimentos expressos em moeda estrangeira serão convertidos em mil réis papel, ao cambio do dia em que fôr subscrita a declaração.

Art. 167 — O imposto correspondente aos rendimentos pagos em mil réis ouro, fóra do país, será calculado nesta especie.

Art. 168 — Os contribuintes, qualquer que seja a importancia da sua renda, são obrigados a prestar os esclarecimentos que lhes forem solicitados para a organização do cadastro, sob pena de multa de 50$000 a 2:000$000, imposta pelo chefe da repartição competente.

Na mesma multa incorrerá qualquer pessôa ou entidade que não prestar, quando lhe forem exigidos, esclarecimentos de que o fisco tiver necessidade (Decreto n. 21.554).

Paragrafo unico — Quando tais informações forem solicitadas em boletins, estes deverão ser devolvidos dentro de 20 dias.

Art. 170 — Quando o imposto tiver sido pago na Delegacia do Tesouro Brasileiro, em Londres, os pro-

cessos de restituição serão feitos nesta repartição. Nos demais casos, os processos far-se-ão nas repartições arrecadadoras, situadas no distrito fiscal em que o imposto tiver sido arrecadado.

§ 1.º — No Distrito Federal os processos de restituição correrão na Delegacia Geral do imposto sobre a Renda.

§ 2.º — Nos Estados e na Delegacia do Tesouro, em Londres, a restituição será ordenada de conformidade com os regulamentos em vigor.

§ 3.º — Quando o imposto tiver sido pago em dinheiro, o processo será enviado á Recebedoria do Distrito Federal, quando o exercicio estiver em curso, e ao Tesouro Nacional quando o exercicio estiver encerrado.

§ 4.º — Si o pagamento tiver sido feito em cheque, a restituição será feita por instrumento da mesma natureza.

§ 5.º — Verificado que o contribuinte pagou quantia maior do que a devida será sempre feita imediata notificação de lançamento para que possa requerer restituição do excesso pago.

Art. 172 — As declarações de rendimentos e demais papeis necessarios ao lançamento e ao pagamento do imposto são isentos de sêlo, inclusive os pedidos de retificação de lançamentos.

Art. 173 — As declarações dos contribuintes estarão sujeitas á revisão das repartições fiscais, que exigirão os comprovante necessarios.

§ 1.º — No caso de ser julgado necessario o exame de livros e documentos da escrita comercial, terá esse

exame que ser feito pelos agentes fiscais do imposto de consumo.

§ 2.º — Verificada a falsidade do balanço ou da escrita, aplicar-se-á a multa igual ao triplo do imposto sonegado.

Art. 174 — E' devido o imposto de 8 % sobre a renda pertencente a residente no estrangeiro, salvo si se tratar de lucros ou dividendos, que, já tendo pago o imposto proporcional em poder da firma ou sociedade, pagarão apenas mais 4 % quando pertencerem a residentes no estrangeiro.

§ 1.º — O imposto de que trata este artigo será descontado pela propria fonte, ao entregar, remeter, empregar ou creditar os rendimentos.

§ 2.º — A importancia correspondente ao imposto seá recolhida antes de efetuada a remessa ou pagamento da renda, devendo ser exigido pelo branco, para remessa para o estrangeiro, a apresentação prévia do recibo.

§ 3.º — São competentes para receber a importancia do imposto retido:

a) as repartições arrecadadoras nos Estados;

b) a Recebedoria do Distrito Federal, mediante guia da Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda;

c) a Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, quando a importancia fôr recolhida por cheque.

§ 4.º — O pedido de guia para recolher o imposto será feito contendo a discriminação da categoria de rendimentos, das importancias respectivas e do nome do proprietario da renda. Nos Estados far-se-á o recolhimento mediante guia com as indicações acima.

§ 5.º — As importancias retidas e que não forem

recolhidas ás estações fiscais, na fórma do § 2.º, serão cobradas com multa de 12 %.

§ 6.º — Si a fonte não descontou o imposto, responderá por este, como si o houvesse descontado.

§ 7.º — Em se tratando de rendimentos de 5.ª categoria, remetidos para o estrangeiro, — o imposto será recolhido mensalmente pelo procurador do proprietario da renda, devendo os inquilinos informar o nome e o endereço deste, e do procurador.

Art. 175 — Pela mesma fórma referida no artigo anterior, as empresas que pagarem juros debentures e obrigações ao portador descontarão sempre, independentemente de saber a quem são pagos esses juros, a taxa de 8 %. Quanto aos dividendos de ações ao portador, a taxa a descontar, pela mesma fórma será de 4 %, independentemente do imposto pago pela sociedade, mas com isenção em tal caso, da taxa do artigo 174, 2.ª parte. (Dec. 21.554).

§ 2.º — Os contribuintes residentes ou domiciliados no país, que tenham pago o imposto na fonte, terão direito á restituição ou compensação do excesso pago ou a pagar.

§ 3.º — Esta restituição ou compensação far-se-á levando em conta, no calculo do imposto complementar e progressivo, sobre a renda global, o que a maior tiver sido ou houver de ser cobrado.

Art. 177 — Excetuadas as repartições publicas federais, quem pagar rendimentos a terceiros e tiver deduzido o imposto é obrigado a dar o recibo competente, quando exigido.

§ 1.º — Quando o contribuinte solicitar a restituição

mencionada ou quando alegar que o imposto proporcional já foi pago na fonte, é obrigado a apresentar o recibo respectivo.

§ 3.º — Os que pagarem rendimentos a residentes no estrangeiro ficarão sujeitos á fiscalização da Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda e das Delegacias Fiscais, e não poderão recusar os esclarecimentos e as demonstrações que lhe forem solicitadas.

Art. 179 — O direito de proceder ao lançamento do imposto de renda e o de cobra-lo nos casos em que não fôr cabivel o processo de lançamento, extingue-se cinco anos depois de expiração do ano financeiro a que corresponder o imposto.

§ 1.º — A faculdade de proceder a novo lançamento suplementar prescreve em cinco anos, contados da terminação daquele em que se efetuar o lançamento primitivo.

§ 2.º — O prazo de cinco anos estabelecido neste artigo interrompe-se por qualquer operação ou exigencia administrativa necessaria ao lançamento comunicada ao contribuinte. O prazo começa de novo a correr findo o ano que esse procedimento tiver logar.

§ 3.º — A prescrição de que trata o § 6.º do artigo 18 de lei n. 4.984, de 31 de dezembro de 1925, não se refere aos impostos de renda anteriores á vigencia dessa lei.

Art. 180 — O direito de cobrar a divida fiscal resultante do imposto de renda prescreve em cinco anos, contados da expiração do em que se tornou exigivel pela notificação do lançamento do imposto.

§ 1.º — Interrompe-se o curso da prescrição por

qualquer intimação feita ao contribuinte pela repartição fiscal para pagar a divida, pela concessão de prazos especiais para esse fim, pela citação pessoal do responsavel, feita judicialmente para se haver o pagamento ou pela apresentação em juizo de inventario ou em concurso de credores do documento comprovatorio de divida.

§ 2.º — Não corre o prazo de cinco anos enquanto o processo de cobrança estiver suspenso nos casos previstos no artigo 127 do decreto 17.390 de 26 de julho de 1926.

Art. 181 — Cessam igualmente em cinco anos o poder de aplicar e o de cobrar as multas cominadas nos regulamentos do imposto sobre a renda.

Art. 182 — São passiveis do imposto sobre a renda os vencimentos de todos os membros de magistratura da União ,dos Estados, do Distrito Federal e do Territorio do Acre, bem como os dos funcionalismo publico dos Estados e dos municipios.

Art. 183 — No caso de falencia do contribuinte se considerarão vencidos os prazos relativos ao pagamento da divida proveniente do imposto e se remeterá imediatamente a certidão da divida ao procurador da Republica para promover a cobrança.

Art. 184 — As companhias de navegação com séde no estrangeiro são isentas do imposto de renda si, no país em que forem estabelecidas, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa. (Lei n. 4.623, de 29 de dezembro de 1928, artigo 6.º)

Art. 185 — Revogam-se as disposições em contrario. — *Oswaldo Aranha.*

Tabela de coeficientes adotada pelo Decreto N. 17012 de 19 de Agosto de 1925

1.º GRUPO: PEDREIRAS, JAZIDAS MINERAIS, CALCAREAS, ARGILOSAS, SILICOSAS E DERIVADOS

N. de ord	*Designação*	*Regulamento Art. 46-Letra:*	*Coeficientes % sobre o rendimento bruto*
1	Minas de pedras para construção e outros fins; de marmore; de pedra de amolar, (explorador de)	b	3 a 6
2	Jazidas de minerio; de areia; de argila, (explorador de)	b	3 a 6
3	Minas de terra para faiance; de kaolin; de talco, (explorador de) . . .	b	3 a 6
4	Minas de terra aluminosa (bau chite), (explorador de)	b	5 a 6
5	Minas turfeiras, (explorador de) . .	b	3 a 6
6	Minas de mica, (explorador de) . .	b	5 a 6
7	Minas de pedras semi-preciosas, (aguas marinas), berylos, cristais, turmalinas, (explorador de)	b	5 a 6

N. de ord	*Designação*	*Regulamento Art. 46-Letra:*	*Coeficientes % sobre o rendimento bruto*
	2.º *Grupo*: *Produtos alimentares solidos e liquidos,* (produção, conservação, beneficiamento e comercio):		
8	Fontes minerais, sem estabelecimentos termais, (explorador de)	b	6
9	Miudos (retalhista ambulante) . . .	b	3
10	Salsichas e semelhantes, idem	b	3
11	Peixes, ostras e mariscos, idem . . .	b	3
12	Fabricante de manteiga e queijos e preparador de leite, (quando criador)	b	3 a 6
13	Exportador de ovos, caças e animais domesticos, (quando criador) . . .	b	6
14	Revendedor de pães (ambulante) . .	b	6
15	Padeiro pasteleiro	b	6
16	Quitandeiro, (quando agricultor) . .	b	3
17	Peixe seco, (vendedor, quando pescador)	b	3
18	Vendedor de mel, (quando produtor).	b	3
19	Caldo de canna, (vendedor de) . . .	b	6
20	Balas, confeitos, amendoas e pastilhas (ambulante)	b	6
21	Estabelecimento para o beneficiamento ou imunização de cereais, (explorador de)	a	6
22	Estabelecimentos frigorificos (explorador de)	a	6
23	Entrepostos de leite, (explorador de)	a	6

———

N. de ord	Designação	Regulamento Art. 46-Letra:	Coeficientes % sobre o rendimento bruto
	3.° *Grupo*: *Madeiras* — (Industria e comercio):		
24	Explorador de matas para qualquer fim, inclusive fabrico de carvão, (quando proprietario)	b	4
25	Carvão vegetal, (fabricante de) . . .	b	4
26	Beneficiamento da madeira por serragem, falquejamento, coloração, injeção ou ignifugação)	a	6
	4.° *Grupo*: *Construções mecanicas, veiculos e materiais de construção* (Industria e comercio):		
27	Estaleiros ou oficinas para a reparação e construção naval	b	6
28	Oficinas para a reparação ou construção de material rodante de estrada de ferro	b	6
29	Oficinas de reparação ou montagem de automoveis, inclusive as que fabricam carrocerias	b	6
30	Segeiro ou oficinas de reparação ou fabrico de veiculos de transportes e de outras especies	b	6
31	Oficinas de estufador e de capoteiro para veiculos	b	6
32	Oficinas de pintor para veiculos . . .	b	6
33	Oficinas para o fabrico de maquinas para qualquer fim	b	3 a 6
34	Oficinas de mecanica em geral . . .	b	3 a 6

N. de ord	Designação	Regulamento Art. 46-Letra:	Coeficientes % sobre o rendimento bruto
35	Oficinas para a reparação ou construção de maquinas e materiais eletricos	b	3 a 6
36	Ferrarias e serralheirias	b	3 a 6
	5.º *Grupo: Metais e pedras preciosas, joias, ourivesaria, instrumentos de musica, instrumentos de precisão, obras de arte e objetos de coleção:*		
37	Ourives, (concertador ou reformador)	b	6
38	Relojoeiro, (concertador)	b	6
39	Instrumentos ou aparelhos de ótica, de cirurgia, de ortopedia, de prótese, de fotografia, de engenharia e outros semelhantes e os de precisão, (concertador ou reformador)		
40	Instrumentos de musica e acessórios, (concertador)	b	6
41	Objetos de arte, (concertador e reformador)	b	6
	6.º *Grupo: Exploração de serviços de utilidade publica, exceto transporte:*		
42	Concessionario de serviço de abastecimento d'agua	b	6
43	Idem de serviços de esgotos ou de drenagem	b	6

N. de ord	Designação	Regulamento Art. 46-Letra:	Coeficientes % sobre o rendimento bruto
44	Idem de fornecimento de gaz para iluminação e aquecimento	b	6
45	Idem de fornecimento de energia eletrica	b	6
46	Idem de telefones	b	6
	7.º *Grupo*: *Transportes e serviços conexos*:		
47	Armador de longo curso	b	6
48	Idem de cabotagem	b	6
49	Idem de pequena cabotagem e pesca, incluindo os que são armadores e comandantes da propria embarcação de transporte ou de pesca	b	3
50	Idem para a navegação interna em baías, lagoas, rios e canais, com o poder publico	b	3 a 6
51	Idem para a navegação interna em baías, lagôas, rios e canais, para serviços de reboque, suprimento d'agua, carga ou descarga mecanicas de mercadorias, ou para o recebimento, guarda ou entrega destas	b	6
52	Catraeiro ou contratador dos serviços de pequenas embarcações, denominadas botes, catraias, barcas, bateis ou canôas, de propulsão manual ou a vela, empregadas no transporte de passageiros ou de pequenos volumes	b	3
53	Concessionario de estrada de ferro ou bonde	b	6

N. de ord	Designação	Regulamento Art. 46-Letra:	Coeficientes % sobre o rendimento bruto
54	Idem de outros transportes terrestres com tarifas dependentes do poder publico	b	3 a 6
55	Contratador de transportes terrestres de passageiros	b	6
56	Idem de transportes terrestres de cargas	b	6
57	Idem de serviço manual de carga, descarga, ou transporte de mercadorias	b	3
58	Idem de pequenos transportes e recados, denominados comissarios, rapidos, mensageiros ou expressos . . .	b	6
59	Explorador de trapiche ou armazem para mercadorias	b	10
60	Agenciadores de transportes e e viagens	a	15
	8.º *Grupo: Comissões, corretagens, negocios bancarios e de penhores:*		
61	Casa bancaria, não sendo sociedade anonima	c	15
62	Casa de cambio de moedas	a	15
63	Casa de penhores	d	6
64	Comissario de café e de outras mercadorias (*)	a	20 a 40
65	Corretor de fundos publicos	a	50

(*) — O comissario que tambem operar por conta propria deverá fazer duas declarações: uma como comissario e outra como negociante sujeito ao imposto sobre as vendas mercantis.

N. de ord	Designação	Regulamento Art. 46-Letra:	Coeficientes % sobre o rendimento bruto
66	Idem de mercadorias	a	50
67	Idem de navios	a	30
	9.° *Grupo: Agencias de negocios: Industrias e comercios diversos:*		
68	Agencias e empresas telegraficas, telefonicas, radio-telegraficas e radiotelefonicas	b	6
69	Alugador de cofres em casa forte	a	6
70	Idem de fitas cinematograficas	a	15
71	Concessionario de serviço funerario	b	6
72	Empresario de matadouro particular.	a	10
73	Idem de teatros e concertos	b	6
74	Explorador de lixo	b	3
75	Guarda moveis	a	6
76	Abanos e esteiras, (ambulante de)	b	3
77	Estabelecimentos de lavanderia, tinturaria, limpesa de chapéos, passagem de roupas e semelhantes	a	6
78	Alugador de roupas	b	6
79	Vendedor ambulante em geral, os compreendidos na letra *i* do artigo 36 do Regulamento do imposto sobre as vendas mercantis.	b	6
80	Agencias de publicidade	a	20
81	Exportador em geral	b	0,5 a 1

Rio de Janeiro, 19 de agosto de 1925.

Annibal Freire da Fonseca.

INDICE GERAL

PAGS.

CAPITULO I

A origem e a evolução do Imposto sobre a Renda

CAPITULO II

A adoção do imposto de renda no Brasil

CAPITULO III

Aspectos economicos e sociais do Imposto de Renda

CAPITULO IV

A noção de renda

CAPITULO V

O imposto de renda no atual sistema tributario brasileiro

CAPITULO VI

Os contribuintes e as insenções

CAPITULO XIV

O pagamento, as penas e os recursos

APENDICE

INDICE ALFABETICO

(Os numeros se referem aos paragrafos)

D

E

F

N

O

P

Q

R

S

T

U

V

W

Y